

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-7S/62/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200550
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Andrea Daráková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2026:7021200550.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Andrea Daráková (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu: JUDr. Pavol Tkáč a Mgr. Roman Die, v právnej veci žalobcu: Service Creativ s.r.o., so sídlom Gorkého 3, 811 01 Bratislava – staré mesto, t. č. so sídlom Jarmočná 2, 040 01 Košice IČO: 44 459 581, právne zastúpený advokátom: JUDr. Peter Majerník, so sídlom Werferova 1, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100854824/2021 z 18.05.2021 vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie september 2018 a jemu predchádzajúceho administratívneho konania, takto

rozhodol:

- I. Zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 100854824/2021 z 18.05.2021, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101900588/2020 z 25.11.2020 a vec vracia Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

odôvodnenie:

1. Správnu žalobou doručenu 08.08.2021 pôvodne Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“), sa žalobca domáhal, aby po preskúmaní rozhodnutia žalovaného č. 100854824/2021 z 18.05.2021, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 101900588/2020 z 25.11.2020, vo veci vyrubenia žalobcovi rozdielu dane v sume 6 000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2018, aby boli tieto rozhodnutia pre ich nezákonnosť zrušené a vec vrátená správcovi dane na nové konanie a rozhodnutie, a žalobcovi aby bol priznaný nárok na náhradu trov konania.

2. Podľa § 1 písm. c) a § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, s účinnosťou od 01.06.2023 prešla právomoc výkonu súdnictva v správnych veciach (čo je aj daný prípad) z Krajského súdu v Košiciach na Správny súd v Košiciach (ďalej tiež aj len „správny súd“), z ktorého dôvodu bolo rozhodovanie o žalobe žalobcu, v zmysle rozvrhu práce Správneho súdu v Košiciach na rok 2023 v jeho znení účinnom od 01.06.2023, pridelené senátu správneho súdu „6S.“

Administratívne konanie

3. Správca dane na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100869529/2019 z 12.04.2019, ktoré bolo žalobcovi doručené 03.05.2019, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobia január 2018 - marec 2018; máj 2018 - september 2018 a november 2018 a december 2018 a to so začiatkom jej vykonania dňa 14.05.2019.

Závery daňovej kontroly správca dane sumarizoval v protokole z daňovej kontroly č. 100640558/2020 z 09.03.2020 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený právnomu zástupcovi žalobcu 25.03.2020.

4. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101900588/2020 z 25.11.2020 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 6 000,- Eur [t.j. rozdiel medzi žalobcom v daňovom priznaní priznanou DPH v sume 1 487,22 Eur a správcom dane zistenou DPH v sume 7487,22 Eur] na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018.

Pri výkone daňovej kontroly sa správca dane sústredil na preverenie nároku žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 54a zákona o DPH a to so zameraním sa správcu dane na dodávateľov žalobcu v súvislosti s reklamnou kampaňou pred Good Angels - konkrétne sa jednalo o týchto dodávateľov In Vestito s. r. o.; DANNAX s.r.o.; APOLON TRADE s.r.o.; CERUM s.r.o. a KERES SLOVAKIA s.r.o., ako aj na subdodávateľov žalobcu BRAVA RESOURCES s.r.o. a PARTNER BERTER NET s.r.o..

Konateľ žalobcu A. B. počas daňovej kontroly uviedol, že žalobca sa od roku 2008 zaoberá integráciou reklamných kampaní pre klientov, dodáva úplné spracovanie a realizáciu reklamnej kampane, t.j. dodáva zobrazenie predmetu reklamnej kampane; s uvedením reklamných partnerov ako aj zobrazenie a sprístupnenie reklamy čo najväčšiemu záberu sledovateľov. Žalobca zamestnáva 7 zamestnancov na trvalý pracovný pomer a všetky aktivity žalobcu sú prístupné na internetovej stránke C..

Správca dane na základe kontrolných zistení uzavrel, že žalobcovi neuzná (i) jednako odpočítanie DPH za služby dodávané mu spoločnosťou Apolon Trade s.r.o., realizované prostredníctvom subdodávateľa Brava Resources s.r.o., a (ii) jednako odpočet DPH za služby dodávané a fakturované mu spoločnosťou In Vestito s.r.o..

(i) pokiaľ ide o spoločnosť Apolon Trade s.r.o., správca dane žalobcovi neuznal odpočet dane z týchto faktúr:

- č. 180211 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 9 000,- Eur (7 500,- Eur základ dane + 1 500,- Eur daň);

- č. 180218 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur + 750,- Eur daň);

- č. 180219 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur základ dane + 750,- Eur daň);

- č. 180226 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur základ dane + 750,- Eur daň);

- č. 180229 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur základ dane + 750,- Eur daň).

Celkovo tak faktúr od spoločnosti Apolon Trade s.r.o., správca dane žalobcovi neuznal odpočet dane v sume 4 500,- Eur.

Predmetom fakturácie medzi žalobcom a spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. boli reklamné služby, ktoré správca dane rozdelil do troch oblastí 1) prieskum trhu a jeho vyhodnotenie; 2) uverejnenie printovej reklamy v denníkoch a časopisoch a 3) realizácia rádio reklamy a TV reklamy. Spoločnosť Apolon Trade s.r.o. bola dodávateľom reklamných služieb pre žalobcu aj v kontrolovanom zdaňovacom období september 2018, kedy Apolon Trade s.r.o. poskytla žalobcovi služby spojené s prieskumom trhu a všetky reklamné služby boli poskytované v súvislosti s kampaňou pre Good Angels. Konateľ spoločnosti Apolon Trade s.r.o. D. E. F., svoju svedeckú výpoveď nepodložil žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi, t.j. nepredložil žiadny hmotný dôkaz; v súvislosti s prvou skupinou reklamných služieb - prieskum trhu správca dane vyzval svedka (konateľa Apolon Trade s.r.o.), aby ozrejmil, či predmetné služby boli vykonávané vlastnými zamestnancami alebo subdodávateľsky, aby popísal a špecifikoval proces prieskumu trhu, kto vyhotovil objednávky, kto podpísal zmluvy, aké boli kritériá prieskumu trhu, kto s kým odsúhlasoval priebeh prieskumu trhu, ako bol prieskum realizovaný a od čoho sa odvíjala fakturovaná suma za prieskum trhu, pričom svedok uviedol, že väčšina reklamných služieb bola realizovaná subdodávkou spoločnosťou Brava Resources s.r.o. za ktorú vystupoval jej konateľ G. H.; celý proces realizácie reklamných služieb bol v kompetencii Brava Resources s.r.o.; svedok objednávky nepredložil; medzi spoločnosťami boli uzavreté iba zmluvy, ku ktorým sa robili dodatky; svedok si nepamätal počet respondentov u ktorých sa robil prieskum a vedel iba, že boli rozdelení podľa krajov, prieskum sa realizoval na vzorke respondentov od 15 rokov vyššie so záberom na celé Slovensko; obchodný vzťah medzi Apolon Trade s.r.o. a označeným subdodávateľom v súčasnosti nepokračuje. V prípade, že predmetom fakturácie bola printová reklama v denníkoch a časopisoch, správca dane žiadal, aby svedok definoval o akú printovú reklamu išlo, kto za spoločnosť Apolon Trade s.r.o. reklamu realizoval, ako prebiehal proces realizácie samotnej reklamy a od čoho sa odvíjal finančný rozpočet na

reklamu a v akých konkrétnych denníkoch, časopisoch a regiónoch bola reklama zverejnená s tým, že svedok na niektoré otázky odpovedal podrobne a na iné iba poukazom, že tomu bolo tak, ako je uvedené vo faktúre, výpoveď svedka bola nepresná, nepriama, neadresná, presne nešpecifikoval jednotlivé formy v rámci reklamnej kampane, ktoré boli deklarované vo faktúrach. Pokiaľ išlo o tretiu oblasť TV reklamy aj tu správca dane vyzval svedka by sa vyjadril k otázke výberu médií, cieľových skupín, časových horizontov realizácie reklamy s tým, že svedok uviedol, že médiá on nevyberal, reklama bola zameraná na cieľovú skupinu od 15 rokov vyššie, celková reklama bola spracovaná spoločnosťou Brava Resources s.r.o., platby boli realizované priebežne a bezhotovostne prostredníctvom bežného účtu vedeného v I. J. K., presný stav úhrad svedok nevedel povedať, svedok nevedel predložiť ani výsledok reklamných služieb, t.j. nevedel predložiť finálny produkt reklamy, napr. monitoring plnenia, reklamné plány, kampane, ktoré by konkretizovali reálnosť reklamných prác s tým, že všetko odovzdal konateľovi žalobcu (objednávateľovi) páňovi B. a účtovníctvo Apolon Trade s.r.o. vrátane výstupov činnosti odovzdal novému konateľovi, ktorým bol rumunský občan L. M., ktorý si však neprevzal listovú zásielku od správcu dane na zaslanie účtovných dokladov spoločnosti Apolon Trade s.r.o.. Správca dane konštatoval, že konateľ Apolon Trade s.r.o. D. F. nepotvrdil reálnosť a vierohodnosť zdaniteľných plnení deklarovaných vo faktúrach vystavených pre žalobcu; jeho svedecká výpoveď nebola podložená žiadnym hmotným dôkazom, pri väčšine otázok správcu dane boli jeho odpovede jednoduché, stručné so slovami „nepamätám si.“

(ii) pokiaľ ide o spoločnosť In Vestito s.r.o., správca dane žalobcovi neuznal odpočet dane z týchto faktúr:
- č. 2018155 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur základ dane + 750,- Eur daň);
- č. 2018159 - dátum dodania 30.09.2018, celková fakturovaná suma 4 500,- Eur (3 750,- Eur základ dane + 750,- Eur daň).

Celkovo tak faktúr od spoločnosti In Vestito s.r.o., správca dane žalobcovi neuznal odpočet dane v sume 1 500,- Eur.

Správca dane prostredníctvom dožiadania vypočul konateľku spoločnosti In Vestito s.r.o. A. N. G. N., ktorú dopytoval otázkami týkajúcimi sa predmetu zdaniteľných plnení realizovaných pre žalobcu, o aký typ plnenia sa jedla jednalo, či poskytla spoločnosť In Vestito s.r.o. žalobcovi služby spojené s prieskumom trhu; či boli tieto služby poskytnuté priamo žalobcovi alebo boli riešené subdodávkou; aby popísala proces prieskumu trhu, kto ho vykonával, aké mal k tomu podklady, kto s kým odsúhlasoval príbeh prieskumu trhu, od čoho sa odvíjala fakturovaná suma, kto za spoločnosť (dodávateľ) odovzdal finálny produkt žalobcovi a v akej forme boli tieto výsledky poskytnuté, či spoločnosť In Vestito s.r.o. má na výkon reklamných služieb zamestnancov a pod. a tiež žiadal, aby svedkyňa predložila konkrétny výsledok reklamných činností, ktoré boli zdaniteľnými plneniami. Svedkyňa správcovi dane predložila účtovné podklady vrátane odberateľsko-dodávateľských faktúr, knihy pohľadávok a faktúr, CD nosiče, pričom zo svedkyňou predložených podkladov vyplynulo, že časť prác bola pre žalobcu realizovaná v subdodávke od spoločnosti Brava Resources s.r.o. a Partner Barter Net s.r.o. s tým, že výpoveď tejto svedkyne správca dane vyhodnotil ako zrozumiteľnou, konkrétnou, správcovi dane odpovedala na všetky otázky.

Záver:

Správca dane konštatoval, že u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2018 vznikli pochybnosti o reálnosti deklarovaných nadobudnutí a dodaní tak, ako to bolo deklarované vo faktúrach vystavených pre žalobcu; t.j. podľa správcu dane došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona o DPH, z ktorého dôvodu správca dane skrátil žalobcovi ním uplatnený odpočet na dani pretože neboli splnené podmienky na jeho priznanie v plnej sume, ktorú si žalobca uplatnil a deklaroval v podanom daňovom priznaní.

Ohľadne dodávateľa In Vestito s.r.o. správca dane konštatoval, že časť reklamných prác dodávaných touto spoločnosťou pre žalobcu bola realizovaná v subdodávke a časť vlastnými zamestnancami, pričom subdodávateľmi boli Partner Barter Net s.r.o. a Brava Resources s.r.o. s tým, že správca dane uznal žalobcovi odpočet dane zo subdodávok od spoločnosti Partner Barter Net s.r.o., avšak neuznal odpočet dane od subdávateľa Brava Resources s.r.o.. Výpoveď bývalého konateľa spoločnosti Brava Resources s.r.o. G. H. správca dane vyhodnotil ako nedôveryhodnú, chaotickú, málo zrozumiteľnú, bez presnej špecifikácie predmetu a opisu zdaniteľných plnení, svedok nedisponoval žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi ktoré vraj odovzdal, nedisponoval žiadnym hmotným aj keď len nepriamym dôkazom, ktorý by demonštroval vierohodnosť zdaniteľných plnení uvedených vo faktúrach vystavených spoločnosťou J. G. N. pre spoločnosť In Vestito s.r.o., ktorá v konečnom dôsledku poskytovala reklamné služby žalobcovi. Konateľ Brava Resources s.r.o. G. H. správcovi dane nepredložil žiadny dôkaz o tom, že reklamné služby vykonal, chýbali mediálne plány, objednávky, zvukové a iné nosiče dát, nepredložil fotokópiu protokolu o odovzdaní účtovníctva, jeho výpoveď bola nekonkrétna, nepopísal reklamné služby

uvedené vo faktúrach, správca dane tiež poukázal na výsledok daňovej kontroly vykonanej Brava Resources s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2017, počas ktorej správca dane zistil podstatne vyššiu daňovú povinnosť Brava Resources s.r.o. oproti touto spoločnosťou v daňovom priznaní priznanej daňovej povinnosti. Správca dane konštatoval, že správanie subdodávateľa Brava Resources s.r.o. poukazuje na známky nečestnosti, nepoctivosti, ľahostajnosti v podnikaní a atribúty ako konkurenčné prostredie, podnikanie, podnikateľ a zisk sú úplne potierané osobou konateľa, ktorý koná nečestne, nedôveryhodne, vedome sa nezúčastňuje ústneho pojednávania, je nekontaktný a správcom dane nezastihnuteľný. Uvedené skutočnosti viedli správcu dane k záveru, že žalobcovi nemôže byť priznaný nárok na odpočítanie dane od tých jeho dodávateľov, ktorí riešili služby pre žalobcu prostredníctvom subdodávky od spoločnosti Brava Resources s.r.o..

5. Ohľadne dodávateľa Apolon Trade s.r.o. správca dane konštatoval všeobecnosť výpovede jej konateľa D. E. F., ktorý nešpecifikoval zdaniteľné plnenia deklarované vo faktúrach vystavených spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. pre žalobcu s tým, že časť reklamných služieb dodávaná žalobcovi spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. bola riešená v subdodávke od spoločnosti Brava Resources s.r.o. a od Partner Barter Net s.r.o.. Výpoveď E. F. nebola podložená žiadnymi účtovnými ani daňovými dokladmi, chýbal akékoľvek hmotný dôkaz o realizácii reklamných prác pre žalobcu. Správca dane žalobcovi uznal odpočet dane z faktúr za služby dodávané spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. skrz subdodávateľa Partner Barter Net s.r.o. (výpoveď jej konateľa G. E. bola presná, zrozumiteľná a adresná, podložená účtovnými a daňovými dokladmi), avšak správca dane neuznal subdodávky od spoločnosti Brava Resources s.r.o., keďže táto spoločnosť cit. „...nepreukázala vierohodným spôsobom, že k zdaniteľným plneniam došlo.“ Správca dane záverom konštatoval cit. „Správca dane nespochybnil existenciu reklamných služieb, spochybnil však ich dodanie dodávateľmi, uvedenými na faktúrach.“ (str. 21 rozhodnutia, pozn. súdu). Podľa správcu dane povinnosť preukázať vierohodnosť, správnosť a úplnosť účtovníctva je povinnosťou tak dodávateľskej spoločnosti, ako aj odberateľskej spoločnosti, t.j. v tomto prípade žalobcu to, že žalobca cit. „... vedie účtovníctvo, má zmluvne ošetrované obchodné vzťahy, má k dispozícii výstupy dodania služieb, neznamená však, že tú istú povinnosť nemá jeho dodávateľ“ s dodatkom, že obchodný vzťah je korektný a čestný len vtedy, ak sú naplnené všetky atribúty slov podnikanie, podnikateľ, zisk a ziskovosť u všetkých obchodných partnerov, ktorí sa na kontrolovanom obchode zúčastňujú. Podľa správcu dane, ak si žalobca uplatnil odpočet dane musí byť jasne preukázané kto službu poskytol, v akom rozsahu, keby a či bola poskytnutá subdodávateľom alebo vlastnými zamestnancami dodávateľa, ktoré skutočnosti žalobca nepreukázal. Na margo námietky žalobcu, že žalobca nemá možnosť sledovať výrobné procesy tovarov a služieb u iných subjektov predtým než sú mu dodané, správca dane uviedol, že žalobca nemá sledovať výrobné procesy svojich dodávateľov, avšak ak si žalobca na základe faktúr uplatnil odpočet dane, musia byť tieto vierohodné aj zo strany dodávateľa, avšak v danom prípade táto skutočnosť zo strany dodávateľa absentuje v plnom rozsahu. Správca dane uviedol cit. „... pochybnosti správcu dane jednoznačne zistil, pomenoval ich a popísal v už uvedenom protokole z daňovej kontroly. Jednoznačná absencia hmotných dôkazov - celej účtovnej a daňovej dokumentácie, podporných tvrdení v rámci svedeckých výpovedí, umocnených nehmotnými dôkazmi, (samotná mimika, gestikulácie, prejavy potenia, opakovanie otázok za účelom natiahnuť čas v rámci svedeckých výpovedí) preukazujú známky nepoctivého, nečestného obchodného styku a nezvratnosť tvrdení správcu dane.“ Podľa správcu dane cit. „... daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, nakoľko nepreukázal dodanie služieb dodávateľskými spoločnosťami. Správca dane na základe svojho preverovania, spochybnil obchodné transakcie, ktoré nemohli byť vykonané tak, ako deklarujú dodávateľské faktúry.“

6. S odvolacími námietkami žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane č. 101900588/2020 z 25.11.2020 sa žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí č. 100854824/2021 z 18.05.2021 vysporiadal takto. V prvom rade žalovaný podotkol, že faktúra deklaruje, že došlo k zdaniteľnému obchodu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty, pričom jednému z nich vzniká daňová povinnosť a druhému vzniká právo na odpočítanie dane, preto pri rozhodnutí správcu dane, či uznať alebo neuznať nárok na odpočítanie dane nestačí len mechanické porovnanie výšky odpočítanej dane s príslušnou faktúrou, ale je potrebné, aby správca dane zabezpečil aj iné dôkazy. V danom prípade, keďže správca dane mal pochybnosti o pravdivosti a úplnosti žalobcom predložených dokladov, preto nevychádzal len z faktúr, ale vykonal aj dokazovanie na ich preverenie. Dokazovanie smerovalo k tomu, či žalobca prijal fakturované služby od subjektu, ktorý bol vo faktúrach uvedený a teda či faktúry odrážajú reálne skutočnosti tak ako nastali. Žalovaný poukázal, že základným predpokladom pre vznik nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru alebo služby je, aby vznikla daňová povinnosť na strane jeho dodávateľa, takže

ak dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z fakturovaných tovarov alebo služieb tak ani daňovému subjektu nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane z nákupu týchto tovarov a služieb. Žalovaný zdôraznil, že v danom prípade správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dôvodu, že jeho dodávateľa, t.j. spoločnosti In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o. nepreukázali, že žalobcovi fakturovanú službu aj reálne dodali.

V súvislosti s námietkou žalobcu, podľa ktorej správca dane nespochybnil vyjadrenia konateľky spoločnosti In Vestito s.r.o. ktorá potvrdila, že fakturovanú službu, t.j. monitoring spoločnosť In Vestito s.r.o. žalobcovi aj dodala a správca dane len poukázal na zistenia týkajúce sa subdodávateľskej spoločnosti Brava Resources s.r.o., žalovaný uviedol, že z výpovede konateľky In Vestito s.r.o. vyplynulo, že dodávku predmetnej služby žalobcovi mala vykonávať subdodávateľsky spoločnosť Brava Resources s.r.o. na základe zmluvy, ktorá predložená nebola a preto sa svedkyňa nevedela vyjadriť k podrobnostiam ohľadne tohto prieskumu, t.j. akú konkrétnu formu mal prieskum trhu, koľko respondentov bolo oslovených, aká cieľová skupina bola oslovená a pod.. Podľa želaného preto správca dane logicky zameril svoje preverovanie na subdodávateľskú spoločnosť Brava Resources s.r.o., pretože táto spoločnosť subdodávateľsky vykonávala prieskum trhu aj pre ďalších dodávateľov žalobcu a vždy išlo o dodanie tých istých reklamných služieb, keďže sa menili len dodatky k zmluve.

Ohľadne námietky žalobcu vo vzťahu k výpovedi konateľa Brava Resources s.r.o. G. H. žalovaný uviedol, že jeho výpoveď je nedôveryhodná, pretože bola všeobecná a svedok síce potvrdil vykonanie fakturovaných služieb, ale nevedel uviesť konkrétnosti a nepredložil žiadne účtovné doklady ani vystúpi z fakturovaného prieskumu, preto jeho vyjadrenia nie sú verifikovateľné a nedajú sa overiť v účtovníctve spoločnosti Brava Resources s.r.o. z dôvodu, že toto malo byť odovzdané novému konateľovi, ktorým je od 01.03.2019 rumunský občan Dimitrie Esarcu, ktorý na výzvy správcu dane nereagoval s tým, že svedok nepredložil správcovi dane ani protokol o odovzdaní účtovných a daňových dokladov. Samotné vyjadrenie svedka nemohli byť postačujúce ako dôkaz, že vo faktúre deklarované služby boli skutočne spoločnosťou Brava Resources s.r.o. dodané spoločnostiam In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o..

Ohľadne výpovede konateľa žalobcovho dodávateľa Apolon Trade s.r.o. D. E. F. žalovaný uviedol, že jeho výpoveď bola taktiež iba všeobecná, keďže v rozhodnom zdaňovacom období nemal zamestnancov tak fakturované služby dodával prostredníctvom subdodávky od Brava Resources s.r.o., preto sa ani nevedel vyjadriť ku konkrétnostiam týchto fakturovaných služieb, t.j. aký bol počet respondentov bol oslovený, aká bola cieľová skupina a pod., a nevedel predložiť ani žiadne výstupy reklamných služieb, ani žiadne účtovné a daňové doklady, pretože ich údajne odovzdal novému konateľovi spoločnosti Apolon Trade s.r.o. ktorým je od 15.02.2019 rumunský občan Constantin Filipescu. Preto správca dane správne vyhodnotil výpoveď tohto svedka ako všeobecnú, nepodloženú žiadnymi dôkazmi a preto nedôveryhodnú a nesvedčiacu o reálnosti uskutočnených zdaniteľných obchodov.

Podľa žalovaného, z dokazovania nevyplynuli žiadne skutočnosti, ktoré by bez pochybnosti potvrdili uskutočnenie deklarovaných obchodov tak, ako boli uvedené vo faktúrach a žalobca nevedel správcovi dane poskytnúť informácie o tom, kto konkrétne a za akých okolností fakturované služby dodal. K námietke žalobcu, že žalobca nemá vplyv na nekontaktnosť dodávateľských spoločností, žalovaný uviedol že cit. „Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného obchodu, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia.“ V uvedenej súvislosti žalovaný podotkol, že je povinnosťou daňového subjektu, aby správcovi dane predložil také dôkazy, ktoré preukazujú jeho tvrdenia a ak ich nevie alebo nemôže predložiť ani označiť, dostáva sa do dôkaznej núdze s tým, že dôkazné bremeno daňového subjektu (žalobcu) je možné vnímať ako jeho zodpovednosť za výsledok daňového konania, pričom obstať môžu len tie daňové doklady, ktoré odrážajú skutočný stav veci a ak daňovým subjektom predložené dôkazy neobstoja je opäť na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy a ak ich nevie obstať alebo neexistujú znamenajú, že neuniesol dôkazné bremeno so všetkými jeho následkami. Žalovaný má zato, že správca dane zistil správne a úplne skutkový stav veci a daňová kontrola bola vykonaná v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami, z uvedených dôvodov má žalovaný rozhodnutie správcu dane za zákonné a správne. Rozhodnutie žalovaného sa nepodarilo doručiť právnomu zástupcovi žalobcu, ale považuje sa za doručené dňom, kedy bola zásielka vrátená žalovanému ako nedoručená, t.j. považuje sa za doručené dňom 09.06.2021.

Konanie pred správnym súdom

7. Žalobca svoju včas podanú správnu žalobu odôvodnil konštatovaním, že žalobou napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Rozhodnutia sú chaotické, nie je z nich zrejmé, z akých logických úvah a dôkazov správca dane a žalovaný vyvodili svoje vykonštruované závery, ktoré sú bez akejkoľvek opory vo vykonaných dôkazoch; správca dane vôbec nevyhodnotil dôkazy predložené žalobcom, pričom predložil konkrétne dôkazy a to zmluvy, faktúry, mediálne plány, monitoringy plnenia, fotodokumentáciu zverejnenia reklamy, t.j. žalobca doložil v rámci daňovej kontroly materiálne plnenia a tomu zodpovedajúce faktúry s podrobným opisom druhu a ceny dodaných služieb. Daňové orgány sa vôbec nevyjadrili k tomu, prečo považujú objektívne zadokumentované dodanie služieb za nedostatočné. Správca dane a stotožniac sa s ním aj žalovaný sa venujú výlučne dôkazom týkajúcim sa subdodávateľov žalobcu a nie samotnému žalobcovi. Vzhľadom na takto zistený skutkový stav bolo povinnosťou správcu dane preukázať, že k dodaniu služieb nedošlo, avšak v danom prípade správca dane produkoval iba nepodložené hypotézy. Skutočnosť, že sa v priebehu daňovej kontroly tretie subjekty stanú nekontaktnými, nemôže byť žalobcovi na ťarchu; správca dane nemôže vyhodnotiť v neprospech žalobcu, že bývalí konatelia dodávateľských a subdodávateľských spoločností v čase vedenia daňovej kontroly nedisponujú účtovnými a obchodnými dokladmi spoločnosti. Správca dane nijakým spôsobom nepreukázal, že nekontaktnosť týchto subjektov, prípadne zmena vlastníckej a riadiacej štruktúry týchto spoločností, akýmkoľvek spôsobom súvisí s ich obchodovaním so žalobcom. Správca dane nedodrжал zákonnú lehotu na rozhodnutie a bez zákonného dôvodu a v rozpore s jeho účelom predĺžil zákonnú lehotu na rozhodnutie.

Ohľadne dodania služieb dodávateľskou spoločnosťou In Vestito s.r.o. žalobca poukázal, že správca dane výpoveď konateľky In Vestito s.r.o., ktorou potvrdila dodanie služieb žalobcovi, vyhodnotil ako jasnú, konkrétnu a zrozumiteľnú. So spoločnosťou Brava Resources s.r.o. nemal žalobca žiadny zmluvný vzťah, jeho dodávateľom bola spoločnosť In Vestito s.r.o., ktorá žalobcovi riadne dodala objednané služby. Správca dane v rámci výsluchu konateľa Brava Resources s.r.o. nepoložil žiadne otázky týkajúce sa obchodnej spolupráce s In Vestito s.r.o., napriek tomu neuznal dodanie služieb spoločnosťou In Vestito s.r.o. v rozsahu dodaných služieb spoločnosťou Brava Resources s.r.o.. Žalobcovi nie je zrejmé, na základe čoho správca dane vyhodnotil konateľa Brava Resources s.r.o. ako osobu nečestnú, ktorá sa vedome nezúčastňuje ústnych pojednávaní, čo je v priamom rozpore s obsahom spisu, z ktorého vyplýva, že svedok sa dňa 04.09.2019 riadne dostavil na výsluch na základe predvolania.

Ohľadne dodania služieb dodávateľskou spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. podľa žalobcu z výpovede jej konateľa D. F. vyplynulo, že služby prieskumu trhu, jeho vyhodnotenie, prieskumy a vyhodnotenie reklamných partnerov zabezpečil subdodávateľsky od Brava Resources s.r.o., svedok opísal územný rozsah, obsah a formu prieskumu. Žalobca mal za to, že objednané služby mu boli riadne dodané spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. a so spoločnosťou Brava Resources s.r.o. nemal žiadny zmluvný vzťah. Žalobca predložil správcovi dane prieskumy trhu, ako aj prieskumy reklamných partnerov a ich vyhodnotenie a ich existenciu správca dane nespochybnil. Ak spoločnosť Apolon Trade s.r.o. nedokáže preukázať dodanie služieb subdodávateľom, ide o neunesenie dôkazného bremena touto spoločnosťou ohľadne jej daňovej povinnosti a nie žalobcu. Prípadné nepoctivé konanie žalobcovho dodávateľa alebo jeho snaha o poníženie vlastnej daňovej povinnosti, nemôže byť na ťarchu žalobcu, ktorý na konanie svojho dodávateľa nemá žiadny dosah. Podľa žalobcu je neprípustné, aby správca dane pre účely rozhodnutia nepriznal žalobcovi odpočet dane za zdaňovacie obdobie september 2018, zohľadňoval výsledky daňovej kontroly u žalobcovho subdodávateľa (Brava Resources s.r.o.), s ktorým žalobca nemá žiaden obchodný vzťah a navyše za nesúvisiace zdaňovacie obdobie (november 2017). Žalobca tiež podotkol, že pri vypočutí bývalého konateľa spoločnosti Brava Resources s.r.o., tomu nepoložil žiadne otázky týkajúce sa obchodnej spolupráce so spoločnosťou Apolon Trade s.r.o., tento obchodný vzťah správcu dane nezaujímal, napriek tomu dodanie služieb spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. žalobcovi neuznal, a to práve v rozsahu služieb dodaných subdodávateľom Brava Resources s.r.o.. Žalobca tiež spochybnil závery daňových orgánov ohľadne nepresnosti a všeobecnosti výpovede D. F. a mal za to, že tento svedok pomenoval jednotlivé denníky a časopisy, v ktorých bola reklama uverejnená, aj spôsob jej uverejnenia a zo, že svedok pri výpovedi použil aj informácie z faktúr bolo podľa žalobcu prirodzené, keďže to bol správca dane, ktorý svedkovi faktúry predložil s tým, aby sa k nim vyjadril; svedok uviedol, že reklama bola uverejnená na základe materiálov, ktoré boli spracované spoločnosťou Brava Resources s.r.o., ktorá spracovávala mediálne plány na základe prieskumov trhu a poskytla stanovisko o časoch, kedy má byť reklama vysielaná v snahe o dosiahnutie čo najvyššej efektivity a najvyššej mediálnej hodnoty. Samotné zverejnenie reklamy však bolo opäť realizované prostredníctvom spoločnosti Partner

Barter Net s.r.o.. Správca dane dospel k záveru, že z výpovede svedka D. F. nie je možné potvrdiť reálnosť a vierohodnosť zdaniteľných plnení, deklarovaných na faktúrach, vystavených pre žalobcu, ktorý záver je podľa žalobcu zmätočný a nelogický, keď výpoveď svedka považuje za nevierohodnú, avšak súčasne na jej základe uznal nárok žalobcu na odpočítanie DPH z časti dodaných služieb. Existencia všetkých služieb dodaných spoločnosťou Apolon Trade s.r.o. je podľa žalobcu nepochybná, u časti služieb, ktorými sú prieskumy trhu a ich vyhodnotenie, správca dane spochybnil ich dodanie subdodávateľom Brava Resources s.r.o., avšak nezdôvodnil akékoľvek pochybnosti o ich dodaní medzi žalobcom a spoločnosťou Apolon Trade s.r.o.. Žalobca má za to, že uniesol vlastné dôkazné bremeno, keď preukázal existenciu služieb dodaných spoločnosťou Apolon Trade s.r.o., čo potvrdil aj jej konateľ. Žalobca v žalobe argumentoval aj vo vzťahu k dodaniu mu služieb dodávateľskou spoločnosťou KERES SLOVAKIA s.r.o., avšak keďže z rozhodnutia správca dane vyplýva, že s touto spoločnosťou žalobca obchodoval iba do mája 2018, tak vzhľadom k skutočnosti, že predmetom tohto konania je zdaňovacie obdobie - september 2018, správny súd nemal za dôvodné túto argumentáciu žalobcu bližšie uvádzať. Žalobca žiadal na prejednanie vecí nariadenie pojednávania.

8. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe žalobcu zotrval na správnosti svojich záverov v napadnutom rozhodnutí v spojení s rozhodnutím správca dane s tým, že dokazovaním vykonaným správcom dane sa nepotvrdilo, že predložené doklady majú povahu faktu. Kontrolné zistenia správca dane spochybnili reálne dodanie fakturovaných služieb spoločnosťou uvedenou na faktúre, a tým aj vznik daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu, z čoho následne vyplynulo neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane. Žalobca ani jeho dodávateľa (In Vestito s.r.o.; Apolon Trade s.r.o.) nepreukázali reálne dodanie fakturovaných služieb, pretože ich tvrdenia neboli podložené relevantnými dôkazmi, pričom deklarovaní dodávateľa žalobcu mali fakturované reklamné služby vykonávať subdodávateľsky od spoločností Brava Resources s.r.o. a Partner Barter Net s.r.o. pričom správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov Apolon Trade s.r.o. a In Vestito s.r.o., v tom prípade, keď subdodávateľom bola spoločnosť Brava Resources s.r.o.. Žalovaný identicky, ako vo svojom rozhodnutí poukázal, že bývalý konateľ Brava Resources s.r.o. nedisponoval žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi, ktoré podľa jeho vyjadrenia odovzdal novému konateľovi, svoje vyjadrenia o zdaniteľných obchodoch nepodložil žiadnym hmotným, aj keď len podporným dôkazom, nepredložil mediálne plány, objednávky, zvukové a iné nosiče dát, v zmysle záverov z ústneho pojednávania nepredložil správcovi dane ani fotokópiu protokolu o odovzdaní účtovníctva; spoločnosť zmenila obchodný názov, došlo k zmene konateľa spoločnosti (Dimitrie Esarcu - Rumunsko) a sídla spoločnosti, listové zásielky, ktoré správca dane spoločnosti po zmene obchodného názvu a sídla adresoval, sa vracali späť s označením „adresát neznámy“. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane prijal záver, že žalobcovi v jednotlivých zdaňovacích obdobiach, nepriznáva nárok na odpočítanie dane od tých priamych dodávateľov, ktorí subdodávateľsky riešili reklamné služby prostredníctvom spoločnosti Brava Resources s.r.o..

Žalovaný uviedol, že každý daňový subjekt, ktorý účtuje v právnom režime dane z pridanej hodnoty musí preukázať správcovi dane, že deklarované obchody boli aj reálne uskutočnené spôsobom uvádzaným daňovým subjektom v účtovných dokladoch, zmluvách a ďalších listinách, pretože v opačnom prípade sa daňový subjekt vystavuje riziku neuznania nároku na odpočítanie DPH tak, ako je tomu aj v prípade žalobcu. Mal za to, že na základe získaných dôkazov bolo dodanie služieb žalobcovi dodávateľmi uvedenými na predložených faktúrach dostatočne spochybnené a žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil.

Podľa žalovaného správca dane v záujme úplného a presného zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle dokazovanie, zaoberal sa všetkými skutočnosťami, ktoré vyšli počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania najavo, všetky získané aj predložené dôkazy zhrnul a vyhodnotil, s jednotlivými zisteniami žalobcu oboznámil a závery o neuznaní odpočítania dane aj náležite odôvodnil. Správca dane ani žalovaný nepožadovali od žalobcu žiadne nadštandardné dôkazy ani informácie, ktorými by žalobca nemohol disponovať, resp., ktoré by sa týkali okolností, o ktorých by objektívne informácie nemohol mať. Nad rámec žalobcom v odvolaní neuplatnenej námietky o nedodržaní procesných lehôt, žalovaný uviedol chronológiu jednotlivých procesných úkonov vykonaných od ukončenia daňovej kontroly s tým, že mal za to, že všetky lehoty podľa § 65 Daňového poriadku boli na základe ním uvedenej chronológie dodržané, pričom žalovaný nezistil porušenie zákona tak, ako to žalobca namietal v správnej žalobe.

9. Žalobca vo svojom stanovisku (replika) k vyjadreniu žalovaného zotrval v celom rozsahu na svojej žalobnej argumentácii.

10. Žalovaný k stanovisku (replika) žalobcu, ktoré mu bolo doručené na vyjadrenie 25.03.2022 už svoje vyjadrenie (duplika) nezaujal.

11. V dôsledku reorganizácie súdnictva a vzniku Správneho súdu v Košiciach (ďalej len „správny súd“; viď vyššie) následne už konal vo veci od 01.06.2023 senát správneho súdu.

12. Na prejednanie veci správny súd nariadil vo veci pojednávanie na deň 28.01.2026, na ktoré boli riadne a včas predvolaní obaja účastníci konania, avšak keďže žalovaný svoju neprítomnosť ospravedlnil 26.01.2026 so súhlasom konať a rozhodnúť v jeho neprítomnosti, správny súd postupom podľa § 114 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, vec prejednal a vo veci rozhodol v neprítomnosti žalovaného, pričom na pojednávaní prítomný právny zástupca žalobcu zotrval na svojich vyjadreniach a navrhol žalobe vyhovieť.

Právne východiská pre rozhodnutie

13. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) „Konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.“

14. Podľa § 177 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30.06.2023 „Správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.“

15. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v znení účinnom do 30.06.2023 „(1) Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak (c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci; (d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.“

16. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) v znení účinnom k 05/2019, kedy začala daňová kontrola (ďalej len „v znení účinnom v rozhodnom čase“) „(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.“

17. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase „(1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

18. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase „(1) Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.“

19. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase „(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti

boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.“

20. Podľa prvej vety § 68 ods. 1 a 3 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase „(1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

(3) Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu, najneskôr však do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcom dane podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán.“

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom ku dňu (30.09.2018) vzniku daňovej povinnosti (ďalej len „v znení účinnom v rozhodnom čase“) „(1) Predmetom dane je (b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“

22. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase „(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“

23. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase „(1) Právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

24. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom v rozhodnom čase „(1) Právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

Odôvodnenie rozhodnutia správnym súdom

25. V danom konkrétnom prípade má žalobca žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane za nezákonné pre nezrozumiteľnosť a rozporupnosť záveru správcu dane, na základe ktorého pre nesplnenie hmotno-právnych podmienok na priznanie odpočtu dane, žalobcovi toto právo nepriznal zo zdaniteľných obchodov realizovaných v zdaňovacom období september 2018 medzi na jednej strane žalobcom ako odberateľom služby (v tomto prípade reklamnej služby) a žalobcovými dodávateľmi - In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o. na strane druhej, keďže správca dane tento svoj záver založil na tvrdení, že síce nespochybňuje dodanie reklamných služieb žalobcovi, ktorých dodanie bolo predmetom sporných zdaniteľných obchodov, ale spochybnil ich dodanie na faktúrach označenými dodávateľmi s tým, že podľa správcu dane a žalovaného, ak si žalobca uplatnil odpočet dane musí byť jasne preukázané kto službu poskytol, v akom rozsahu, keby a či bola poskytnutá subdodávateľom alebo vlastnými zamestnancami dodávateľa, ktoré skutočnosti žalobca nepreukázal. Inými slovami, žalobca namietal, že daňové orgány založili svoje rozhodnutia výlučne na skutočnostiach zistených na strane jeho dodávateľov - In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o. a na strane ich subdodávateľa - Brava Resources s.r.o., ktoré skutočnosti (napr. ich nekontaktnosť; nepredloženie daňových a účtovných dokladov; zmena konateľa či zmena sídla) však nie sú v moci žalobcu ovplyvniť, pričom daňové orgány nevyhodnotili žalobcom predložené dôkazy, ktorými preukázal splnenie hmotno-právnych podmienok na priznanie mu ním uplatneného odpočtu DPH.

26. Prv než by sa bol správny súd zaoberal jednotlivými žalobnými námietkami žalobcu je nutné poznamenať, že správny súd skrz tieto námietky posúdil zákonnosť žalobou napadnutých rozhodnutí a to nie len v intenciách explicitného znenia zákonných mantinelov citovaných právnych predpisov, t.j. daňového poriadku a zákona o DPH, ale aj Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorou bol v záujme budovania jednotného trhu v podmienkach EÚ zavedený jednotný systém DPH, pričom tieto posúdil aj v rámci interpretačnej praxe týchto predpisov podanej Súdnym dvorom EÚ, ktorého závery sú pre národné interpretačné verzie smerodajné a to práve v záujme budovania spoločného a jednotného daňového systému [mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15.02.2022; body 22 a 23].

27. V danom prípade je smerodajným, že daňové orgány svoje rozhodnutia jednoznačne založili na závere, že žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky na priznanie mu ním uplatneného nadmerného odpočtu DPH. Daňové orgány sú povinné najsamprv skúmať či daňový subjekt (v tomto prípade žalobca), splnil hmotnoprávne podmienky na priznanie mu odpočtu DPH a v prípade zistenia, že daňový subjekt nespĺnil už tieto hmotnoprávne podmienky, daňové orgány už neskúmajú aj podvodné konanie. A contrario, iba v prípade zistenia, že daňový subjekt splnil hmotnoprávne podmienky na priznanie mu nadmerného odpočtu DPH (čo podľa správca dane nie je daný prípad, pozn.), správca dane v okolnostiach dokazovaním zistených skutočností ešte skúma a vyhodnocuje účasť alebo vedomosť daňového subjektu o podvodnom daňovom konaní.

Odmietnutie odpočtu dane z pridanej hodnoty z dôvodu nespĺnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú (napr. NSS SR, sp.zn.2Sfk/27/2022 zo dňa 28.04.2023).

V uvedenej súvislosti správny súd argumentačne podporne poukazuje napr. na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/83/2020 z 31.05.2022 (bod 87., pozn.) podľa ktorého cit. „Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). (...) Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukázania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).“

28. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺni hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane. Tieto tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

29. Pokiaľ ide o rozsah hmotnoprávnych podmienok, je nutné uviesť, že pod nich sa subsumuje tak formálna podmienka, spočívajúca v povinnosti kontrolovaného daňového subjektu predložiť správcovi dane za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie všetky účtovné podklady, ktoré je daňový subjekt povinný viesť podľa zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve (napr. faktúry a pod.), a jednako tu

možno subsumovať aj materiálne podmienky ohľadne identifikácie (vymenovania) ktorých, správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/141/2022 z 25.04.2024 (bod 21, pozn.) podľa ktorého cit. „Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci O. M. F., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).“

30. V danom konkrétnom prípade zo žalobou napadnutých rozhodnutí vyplýva konštatovanie správcu dane podľa ktorého cit. „Správca dane nespochybnil existenciu reklamných služieb, spochybnil však ich dodanie dodávateľmi, uvedenými na faktúrach.“ (str. 21 rozhodnutia, pozn. súdu), t.j. správca dane nijako nespochybnil existenciu žalobcovi dodaných reklamných služieb, avšak spochybnil, žeby tieto služby boli dodané vo faktúrach označenými dodávateľmi (In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o.), t.j. dôvodom pre nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie DPH bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcom vo vzťahu k preukázaniu identity skutočných dodávateľov jemu dodaných reklamných služieb, v ktorej súvislosti dokonca správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že to, že žalobca cit. „... vedie účtovníctvo, má zmluvne ošetrované obchodné vzťahy, má k dispozícii výstupy dodania služieb, neznamená však, že tú istú povinnosť nemá jeho dodávateľ“. Vzhľadom k uvedenému tak vlastne daňové orgány mali za to, že spochybnili splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby.

31. Na margo uvedeného správny súd podotýka, že dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre nepredstavuje pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty hmotnoprávnu podmienku, ktorú skutočnosť konštatoval už aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 4Sfk/52/2021 z 15.11.2022, v ktorom v súvislosti s rozhodnutiu SD EÚ C-610/19 z 03.09.2020 vo veci Vikingo tiež uviedol cit. „... z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. (...) Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.“

Ak teda správca dane a žalovaný svoje rozhodnutie o nepriznaní žalobcovi práva na odpočítanie dane založili na konštatovaní, že žalobca nepreukázal (na niektorých miestach dokonca konštatovali, že žalobcov dodávateľ nepreukázal, pozn.) dodanie mu reklamnej služby tým dodávateľom (alebo dodávateľmi), ktorý bol uvedený na faktúre, tak vzhľadom k uvedenému judikátornému východisku vyšších súdnych autorít, je nepochybné, že tento záver nie je spôsobilým obstať v súdnom teste zákonnosti údajnej absencie hmotnoprávneho dôvodu pre nepriznanie žalobcovi odpočtu DPH a v tom prípade daňové orgány vec nesprávne právne posúdili, pretože ako vyplýva z vyššie citovaného, hmotnoprávnou podmienkou odpočtu nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale touto podmienkou je status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou. V danom prípade však status žalobcových dodávateľov - In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o., sťa by zdaniteľných osôb, nebol v konaní nijako spochybnený.

Inými slovami, keďže fakturované reklamné služby boli podľa zistenia správcu dane žalobcovi dodané, na uvedenom z hľadiska splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane nie je spôsobilým nič zmeniť to, odkiaľ resp. akým spôsobom dodávateľa In Vestito s.r.o. alebo Apolon Trade s.r.o., tieto služby pre žalobcu zabezpečil, t.j. či ich zabezpečili vo vlastnej réžii alebo skrz subdodávateľov a za existencie akých obchodných a finančných tokov sa tak stalo. Uvedené skutočnosti, samozrejme za predpokladu ich preukázania a riadneho odôvodnenia správcou dane, by však mohli mať svoju relevanciu pre možné nepriznanie žalobcovi odpočtu DPH iba v intenciách skúmania existencie daňového podvodného konania a preukázania buď priameho zapojenia sa žalobcu doň alebo aspoň pri existencii žalobcovej vedomosti (hoc aj len nedbanlivostnej) o tomto podvodnom daňovom konaní

na ktoromkoľvek stupni správcom dane identifikovaného obchodného reťazca so zdôvodneným postavením žalobcu v tomto podvodnom reťazci.

32. V ďalšom správny súd prisvedčil aj žalobnému argumentu žalobcu, že pochybnosti vyjadrené správcom dane sú založené iba na domnienkach a nie na explicitných dôkazoch majúcich aspoň takú právnu silu, ako dôkazy predložené samotným žalobcom, resp. že správcom dane uvádzané skutočnosti nie sú dostatočnej intenzity na to, aby dôvodne spochybnili vierohodnosť dokladov predložených žalobcom pri uplatnení odpočtu dane z pridanej hodnoty, ktoré dôkazy správcu dane komplexne vo vzájomných súvislostiach nijako nevyhodnotil.

V súvislosti s uvedeným správny súd uvádza, že rozhodnutie správcu dane je vnútorne rozporuplné a nedostatočne odôvodnené, pretože na jednej strane výpoveď konateľky dodávateľskej spoločnosti In Vestito s.r.o. A. N. G. N., ktorá potvrdila dodanie reklamných služieb žalobcovi subdodávateľsky skrz spoločnosť Brava Resources s.r.o. a Partner Barter Net s.r.o. čo podložila aj listinnými dôkazmi, označil bez ďalšieho zdôvodnenia za zrozumiteľnú a konkrétnou, avšak na strane druhej správcu dane vyjadruje pochybnosti o identite tejto dodávateľskej spoločnosti s dodávateľom označeným na sporných faktúrach. Výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti Apolon Trade s.r.o. D. F., ktorý taktiež potvrdil dodanie žalobcovi reklamných služieb spracovaných subdodávateľskou spoločnosťou Brava Resources s.r.o., avšak bez podpory dôkazmi, ktoré podľa jeho vyjadrenia odovzdal novému konateľovi (rumunský občan Constantín Filipescu), správcu dane taktiež bez ďalšieho zdôvodnenia označil za nevierohodnú, jednoduchú a stručnú, pričom správcu dane taktiež vyjadruje pochybnosti o identite tejto dodávateľskej spoločnosti s dodávateľom označeným na sporných faktúrach.

Z takto formulovaných záverov nie sú ani z pohľadu správneho súdu rozpoznateľné myšlienkové úvahy správcu dane, ktoré ho viedli k záveru, že výpoveď svedka je dôveryhodná (pri konateľke In Vestito s.r.o.) alebo všeobecná (pri konateľovi Apolon Trade s.r.o.). Ak napr. daňové orgány uzavreli, že svedkyňa svoje tvrdenia podložila dôkazmi, mali svoj záver o jej dôveryhodnosti vyargumentovať s poukazom, aké dôkazy predložila, akú mali výpovednú hodnotu a do akej miery potvrdzovali (korešpondovali) alebo vyvracali (popierali či konfrontovali) zistenia preukázané inými (napr. žalobcom predloženými) dôkazmi. Alebo ak svedok svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi, toto tvrdenie bez ďalšieho neznamená spochybnenie pravdivosti jeho svedeckej výpovede, ktorá je sama o sebe dôkazom, ktorý bolo potrebné vyhodnotiť v súvislosti s inými dôkazmi, a to opäť aj v kontexte so žalobcom predloženými listinnými dôkazmi, či výpoveďou konateľa žalobcu, a vyhodnotiť ich komplexne, čo sa v preskúmanom prípade nestalo.

Obdobne tak vo vzťahu k subdodávateľským spoločnostiam (Brava Resources s.r.o. a Partner Barter Net s.r.o.), ktorým sa bude správny súd podrobnejšie venovať v ďalšom bode, v súvislosti s odôvodnením žalobou napadnutých rozhodnutí, je nutným poznamenať, že z nich nie je zrejším, z akého dôvodu, aj keď obidve tieto spoločnosti boli za identického stavu subdodávateľmi žalobcových dodávateľov (In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o.), prečo správcu dane priznal žalobcovi odpočet dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných obchodov realizovaných subdodávkou od spoločnosti Partner Barter Net s.r.o., avšak tento odpočet už žalobcovi nepriznal zo zdaniteľných obchodov realizovaných subdodávkou od spoločnosti Brava Resources s.r.o., ktorý záver nemôže byť založený iba na tom, že subdodávateľská spoločnosť Brava Resources s.r.o. zmenila konateľa, ktorý je cudzím štátnym príslušníkom, alebo, že v inom s v tu preskúmaným zdaňovacím období nesúvisiacom zdaňovacím období (november 2017) jej nebol priznaný odpočet.

Zo žalobou napadnutých rozhodnutí tiež vyplýva, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, avšak bez akéhokoľvek vyhodnotenia ním predložených dôkazov, pričom z týchto rozhodnutí ani nie je zrejším, aké dôkazy žalobca v rámci daňovej kontroly predložil a či správcu dane okrem dodávateľských faktúr hodnotil aj iné žalobcom predložené doklady, alebo mu pre prijatie záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom postačovali len skutočnosti zistené od dodávateľov žalobcu. Z rozhodnutí daňových orgánov napr. nie je možné zistiť, či žalobcovi dodané výstupy reklamných služieb, boli žalobcom predložené a správcu dane ich nevyhodnotil alebo predložené neboli. Správcu dane, ako aj žalovaný sa celkovému vyhodnoteniu žalobcom predložených dôkazov, ako aj niektorých podstatných skutočností zistených z výpovedí konateľov dodávateľských spoločností, vyhli, čím podľa správneho súdu svoje rozhodnutia zaťažili vadou nepreskúmateľnosti. Jednoduché konštatovanie o neunesení dôkazného bremena bez podpornej argumentácie vychádzajúcej z obsahu administratívneho spisu podľa správneho súdu nemôže obstáť.

Správcu dane musí každý dôkaz vyhodnotiť aj vo vzťahu k poznatkom získaným na podklade hodnotenia iných dôkazov (do akej miery je dôkaz súladný s inými dôkazmi, či im odporuje, či sa vzájomne dopĺňajú). Inak povedané skutočnosti zistené výsluchom svedka musia byť komplexne podrobené hodnotiacemu

úsudku správneho orgánu, ktorého úvahy musia byť rozpoznateľné (čo nebol daný prípad). Dôkaznú silu toho-ktorého dôkazu mu priraduje síce správny orgán, ale až ako výsledok jeho hodnotenia vykonaného dokazovania zákonom aprobovaným spôsobom.

33. Napokon správny súd vzhliadol dôvodnou aj žalobnú námietku žalobcu, podľa ktorej daňové orgány svoje rozhodnutie nepriznať mu odpočet na dani z pridanej hodnoty neprípustne založili iba na nedôveryhodnosti subdodávateľskej spoločnosti Brava Resources s.r.o., ktorej konateľ so správcom dane nespolupracoval; nepredložil žiadne správcovi dane požadované doklady a zmenil konateľa (rumunskej príslušnosti), hoc sú to všetko dôvody, na ktoré žalobca nemá dosah a nevie ich nijako ovplyvniť.

Zo žalobou napadnutých rozhodnutí skutočne vyplýva, že daňové orgány sa primárne venovali preukazovaniu vzťahu medzi žalobcovými dodávateľmi (In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o.) a ich subdodávateľom (Brava Resources s.r.o.) bez toho, aby pozornosť venovali preukazovaniu obchodného vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľmi.

V uvedenej súvislosti správny súd zdôrazňuje, že hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu, t.j. v tomto prípade medzi žalobcovými dodávateľmi (In Vestito s.r.o. a Apolon Trade s.r.o.) na jednej strane a žalobcom na strane druhej. Z uvedeného dôvodu je potom neprípustným, aby správca dane akékoľvek nejasnosti vzniknuté vo vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľa automaticky prenášal aj do obchodného vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Skúmanie obchodných vzťahov medzi žalobcovými dodávateľmi a ich subdodávateľom by bolo príznačným pri preukazovaní daňového podvodného konania, preto sa žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov javia ako vnútorne nekonzistentné a rozporuplné. Totižto v prípade, ak správca dane svoje závery už založil na nesplnení hmotno-právnych podmienok žalobcom (daňovým subjektom) na odpočítanie dane, tak následne už správca dane nepreukazuje (neskúma) aj účasť prípadne vedomosť daňového subjektu (žalobcu) aj na daňovom podvode. Ak mal totiž správca dane pochybnosť o účasti žalobcu na daňovom podvode a týmto mienil odôvodniť nepriznanie mu odpočtu dane, bol správca dane povinný preukázať a dostatočne odôvodniť postavenie žalobcu v tomto podvodnom reťazci.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ totiž jednoznačne vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden) a zároveň, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (V spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane, preto pre záver správcu dane, že žalobca (daňový subjekt) nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľskej spoločností deklarovaných žalobcových dodávateľov, ktorí nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia (m.m. Najvyšší správny súd SR sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 z 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 23/2022). Teda pochybnosti správcu dane o tom, ako mohla subdodávateľská spoločnosť dodať tovar dodávateľskej spoločnosti bez ďalšieho nepredstavujú dôvodné pochybnosti o dodaní tovaru dodávateľskou spoločnosťou žalobcovi, pretože z hľadiska hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane vo vzťahu k obchodu žalobcu s dodávateľskou spoločnosťou nie je relevantné, odkiaľ mala táto spoločnosť službu/tovar, ale či táto spoločnosť službu/tovar reálne (fakticky) žalobcovi dodala. Tým, že správca dane založil svoje formulované pochybnosti na skutočnostiach netvoriacich obsah dôkazného bremena žalobcu, t.j. na skutočnostiach, ktoré žalobca nie je v rámci daňovej kontroly povinný znášať a preukazovať, keďže sa jedná o skutočnosti na ktoré nemá objektívne dosah, správca dane tým zaťažil žalobcu neprímeraným dôkazným bremenom. Totižto takmer všetky zistenia, na ktorých správca dane založil svoje pochybnosti sa v zásade týkajú okolností mimo priamej dispozičnej sféry žalobcu, keďže sa týkajú vzťahu deklarovaných dodávateľov žalobcu a ich subdodávateľa a toku finančných prostriedkov medzi týmito spoločnosťami, na ktorých skutočnostiach v zmysle vyššie uvedených úvah nemožno založiť zamietnutie práva žalobcovi na odpočítanie dane [m.m. Najvyšší súd SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011 - nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne

vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov; Najvyšší správny súd SR sp. zn. 2Sfk/53/2024 z 27.11.2025].

34. Ohľadne žalobnej námietky týkajúcej sa neprimeranosti trvania daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a rozhodovania žalovaného, mal správny súd za to, že táto nie je dôvodnou. Daňová kontrola, ako konštatoval sám žalobca trvala menej ako jeden rok, t.j. nedošlo k prekročeniu zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (v § 46 ods. 10 daňového poriadku). Pokiaľ ide o vyrubovacie konanie, toto začalo doručením žalobcovi protokolu z daňovej kontroly 25.03.2020, od kedy začala plynúť žalobcovi lehota 15 pracovných dní na vyjadrenie sa k protokolu a ktorá mala uplynúť 17.04.2020, avšak z dôvodu prerušenia konania od 15.04.2020 do 30.09.2020, troj-mesačná lehota na vydanie rozhodnutia pre správca dane podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku začala plynúť až 06.10.2020, takže ak správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie 25.11.2020, toto bolo vydané v zákonnej lehote. Rovnako tak v zákonnej lehote bolo vydané aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, keďže podľa administratívneho spisu bolo odvolanie žalobcu žalovanému odstúpené 19.02.2021, t.j. 60-dňová lehota na rozhodnutie žalovanému mala uplynúť 20.04.2021, avšak keďže túto lehotu na žiadosť žalovaného Ministerstvo financií SR predĺžilo o ďalších 60 dní a keďže žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie 18.05.2021, žalovaný nepochybne rozhodol v zákonnej predĺženej lehote.

Správny súd dáva do pozornosti, že je síce pravdou, že podľa cit. § 65 daňového poriadku je správca dane povinný rozhodnúť najneskôr v lehote 60 dní od začatia vyrubovacieho konania, a ak tak nie je schopný urobiť, je povinný požiadať druhostupňový orgán o predĺženie lehoty na rozhodnutie, avšak je treba mať na zreteli, že podľa cit. § 65 ods. 4 daňového poriadku sa odseky 1 až 3 tohto ustanovenia použijú iba ak daňový poriadok neustanovuje inak, t.j. len v prípadoch, ak na úkon nie je určená iná zákonná lehota, ktorá v tomto prípade na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní je však osobitne upravená v cit. § 68 ods. 3 daňového poriadku, a to tak, že správca dane vo vyrubovacom konaní cit. „... vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice.“ V danom prípade z administratívneho spisu správny súd zistil, že posledná zápisnica vo vyrubovacom konaní, po preskúmaní žalobcom vo vyjadrení k protokolu uvádzaných skutočností, bola správcom dane spísaná 21.10.2020 a žalobou napadnuté rozhodnutie bolo správcom dane prijaté 25.11.2020 a teda nie v súlade s cit. § 68 ods. 3 daňového poriadku, pretože 15 dňová lehota na jeho vydanie uplynula 05.11.2020. Avšak v uvedenej súvislosti sa správne súdu žiada uviesť, že aj keď správca dane prekročil lehotu vyrubovacieho konania, tak z hľadiska charakteru tohto konania, v ktorom sa len na skutkovom podklade ustálenom už v protokole z daňovej kontroly číselne vyrubuje daňovému subjektu daň, tak toto prekročenie lehoty, podľa správneho súdu, nie je spôsobilým mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia z vyrubovacieho konania. Inými slovami, medzi nezákonným procesným postupom správcu dane spočívajúcim v prekročení zákonnej lehoty vyrubovacieho konania na jednej a zákonnosťou rozhodnutia z vyrubovacieho konania, podľa správneho súdu nie je možné identifikovať príčinnú súvislosť, ktorá by sama o sebe mala mať za následok zrušenie tohto rozhodnutia správcu dane.

V uvedenej súvislosti správny súd argumentačne podporne poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/11/2022 z 25.04.2024, podľa ktorého cit. „V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti, že účelom správneho súdnictva je poskytovať ochranu právam a právom chráneným záujmom fyzických a právnických osôb (§ 2 ods. 1 SSP), ak tieto môžu byť porušené nezákonným rozhodnutím/postupom/(ne)činnosťou orgánov verejnej správy (§ 6 ods. 1 SSP). Pre potreby plnenia predmetných účelov zákonodarca poskytuje správny súdom penzum prostriedkov, ktoré sú oprávnené využiť - medzi inými aj právomoc zrušiť právoplatné rozhodnutie orgánu verejnej správy (§ 191 ods. 1 SSP). V tejto súvislosti však sám zákonodarca v ustanovení § 191 ods. 1 SSP vykonal váženie a vymedzil povahu nedostatkov (nezákonností), ktoré môžu viesť správny súd ku zrušeniu žalovaného rozhodnutia ako aj podmienky, za ktorých tak správny súd môže urobiť.

Kasačný súd sa nezhoduje so sťažovateľom v tom, že akákoľvek nezákonnosť má byť správnym súdom bez ďalšieho sankcionovaná zrušením žalovaného rozhodnutia. V prípade namietaného porušenia lehoty a postupu jej predĺženia podľa § 65 Daňového poriadku kasačný súd konštatuje, že ide o procesnú lehotu a procesné ustanovenie (ustanovenie o konaní pred správcom dane), keďže limituje časový aspekt procesu vedenia vyrubovacieho konania. V súlade s ustanovením § 191 ods. 1 písm. g) SSP môže porušenie procesného pravidla (ustanovenia o konaní pred orgánom verejnej správy) viesť k zrušeniu právoplatného rozhodnutia orgánu verejnej správy len v prípade, ak je (i) podstatné a (ii) ak mohlo mať vplyv na správnosť výroku vo veci samej (mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej). Ustanovenie § 191 ods. 1 písm. g) SSP vymedzuje zásady posudzovania procesných nedostatkov v postupoch/konaniach orgánov verejnej správy a vychádza pritom z toho, že „procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len

v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol prívodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 SŽh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné) (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 SŽk 27/2020 zo dňa 16. decembra 2021, bod 38).

Zohľadňujúc vyššie uvedené sa kasačný súd stotožňuje s názorom správneho súdu, že porušenie poriadkovej (procesnej) lehoty na vydanie rozhodnutia či procesného postupu pri jej predĺžení v zásade nemá povahu takej nezákonnosti, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia vo veci samej. Nejde teda o takú procesnú nezákonnosť, ktorá by ovplyvňovala alebo aspoň mohla ovplyvniť správnosť meritórnych záverov príslušného orgánu - v tomto prípade správcu dane. Sťažovateľom namietaná procesná vada (porušenie poriadkovej lehoty na vydanie rozhodnutia) preto nemohla podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného.

Vyššie uvedené závery kasačného súdu pritom nespochybňujú záväznosť § 65 Daňového poriadku ako ani povinnosť príslušných orgánov túto lehotu a postup rešpektovať. Na druhej strane je však potrebné akceptovať, že zákonodarca tak v Daňovom poriadku ako ani v SSP s porušením predmetného ustanovenia nespája preklúziu - zánik právomoci rozhodnúť či povinnosť vydať rozhodnutie v prospech účastníka konania, ako nesprávne argumentuje sťažovateľ. Porušenie povinnosti vydať rozhodnutie v zákonom stanovenej lehote zákonodarca sankcionuje prostredníctvom osobitných typov právnych prostriedkov a súdnych konaní, ktorých účelom je uložiť záväznú povinnosť vydať rozhodnutie (opatrenie proti nečinnosti podľa § 66 Daňového poriadku či žaloba proti nečinnosti podľa § 242 a nasl. SSP), prípadne prostredníctvom vzniku práva na náhradu škody alebo ujmy, ktorá v dôsledku porušenia zákonných lehôt, resp. nečinnosti orgánu verejnej správy vznikla (§ 9 ods. 1 a nasl. zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).“

35. Záverom, zohľadniac všetky uvedené dôvody, správny súd sumarizuje, že správca dane doposiaľ neformuloval také relevantné pochybnosti o formálnych či materiálnych podmienkach práva na odpočítanie dane, ktoré by bolo možné považovať za dôvodné, a ktoré by dostatočným a presvedčivým spôsobom spochybňovali splnenie materiálnych podmienok pre odpočet DPH žalobcom. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP] vo vzťahu k materiálnym a formálnym podmienkam práva na odpočítanie dane, ako aj vo vzťahu právneho posúdenia miery dôkazného bremena, ktorým bol žalobca v danom konaní zaťažený; taktiež sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov [§ 191 ods. 1 písm. d) SSP], v ktorom dôsledku obidve rozhodnutia trpia vadou nezákonnosti, preto ich správny súd zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie tak ako to je uvedené vo výroku I. tohto rozsudku.

36. V súvislosti s ďalším postupom daňových orgánov v predmetnej veci správny súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenajú, že žalobcovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávnych/materiálnych podmienok predmetného práva (napr. spochybnením reálneho poskytnutia služby, či postavenia platiteľa dane skutočného dodávateľa služby) alebo (v prípade, kedy badá neštandardnosti v deklarovanom zdaniteľnom obchode, respektíve obchodných vzťahoch medzi dotknutými zdaniteľnými osobami a zároveň nie je možné dostatočne dôkladne a jednoznačne spochybniť naplnenie hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH), aby preukázal žalobcovi spáchanie daňového podvodu, či jeho vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Uvedené vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03. V takýchto situáciách správca dane a žalovaný aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

37. Podľa § 163 SSP v znení účinnom do 30.06.2023 „Trovky konania sú všetky preukázané, odôvodnené a účelne vynaložené výdavky, ktoré vzniknú v súvislosti s uplatňovaním a bránením práva na správnom súde.“

38. Podľa § 167 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30.06.2023 „Správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.“

39. Podľa § 175 ods. 1 a 2 SSP v znení účinnom do 30.06.2023 „(1) O nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

(2) O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.“

40. O trovách konania rozhodol správny súd podľa cit. § 167 ods. 1 SSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

41. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP v ich znení účinnom do 30.06.2023]. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť. (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 1 a 5 SSP)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správnomu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť:

a) označenie napadnutého rozhodnutia,

b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správnomu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,

b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,

c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,

d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,

e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,

f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,

h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo

j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak (§ 446 ods. 1 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak:

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).