

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-75S/23/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200191  
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 02. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Slivová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200191.4

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Slivovej a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petrán Vinczeovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: ARKAS, s.r.o., so sídlom Rudohorská 33, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 44 262 582, právne zastúpený: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100206647/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206756/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206859/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206968/2022 zo dňa 01.02.2022 a č. 100207051/2022 zo dňa 01.02.2022, takto

### rozhodol:

Správny súd v Banskej Bystrici žaloby zamietla.

Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

Prvostupňové rozhodnutia

- Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101617488/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie 1“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 4.558,02 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018.
- Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101618273/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie 2“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 2.899,56 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018.
- Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101618649/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie 3“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 5.140,60 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018.
- Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101618902/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie 4“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 3.552,24 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

5. Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101619238/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie 5“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 2.858,44 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018.

6. Správny orgán prvého stupňa vykonal u žalobcu v dňoch 07.04.2020 do 31.03.2021 daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až máj 2018. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až máj 2018 vyhotovil správca dane Protokol č. 100449777/2021 zo dňa 17.03.2021.

7. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH vo výške 4.358,02 Eur z nasledujúcich prijatých faktúr od daňového subjektu NIALA s.r.o., so sídlom Hontianska 216/67, 962 71 Hontianske Moravce, IČO: 50 638 076 (ďalej len NIALA s.r.o.):

- faktúra č. 2018\_002, interné č. 30/2018, dátum dodania: 09.01.2018, základ dane: 800,- Eur, DPH 20 %: 160,- Eur, suma celkom 960,- Eur, predmet fakturácie: zimná údržba od 01.01. – 31.01.2018
- faktúra č. 2018\_003, interné č. 03/2018, dátum dodania: 09.01.2018, základ dane: 4.000,- Eur, DPH 20 %: 800,- Eur, suma celkom 4.800,- Eur, predmet fakturácie: prenájom dvoch vozidiel do 3,5 tony
- faktúra č. 2018\_013, interné č. 0322018, dátum dodania: 31.01.2018, základ dane: 4.994,- Eur, DPH 20 %: 998,80 Eur, suma celkom: 5.992,80 Eur, predmet fakturácie: umývanie, čistenie interiéru a exteriéru motorového vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia a dezinfekcia kabín a úlož. priestorov, náklady na dopravu (ZV-KE-ZV)
- faktúra č. 2018\_014, interné č. 0332018, dátum dodania: 31.01.2018, základ dane: 4.196,10 Eur, DPH 20 %: 839,22 Eur, suma celkom: 5.035,32 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru a
- faktúra č. 2018\_016, interné č. 035/2018, dátum dodania: 31.01.2018, základ dane: 7.800,- Eur, DPH 20 %: 1.560,- Eur, suma celkom: 9.360,- Eur, predmet fakturácie: dodávka a montáž hydraulických čiel.

8. Daňovou kontrolou bolo okrem vyššie uvedeného zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období február 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 8.041,76 Eur, z toho vo výške 2.699,56 Eur z nasledujúcich prijatých faktúr od daňového subjektu NIALA s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_027, interné č. 061/2018, dátum dodania: 15.02.2018, základ dane: 4.000,- Eur, DPH 20 %: 800,- Eur, suma celkom: 4.800,- Eur, predmet fakturácie: prenájom dvoch vozidiel do 3,5 tony
- faktúra č. 2018\_029, interné č. 062/2018, dátum dodania: 28.02.2018, základ dane: 800,- Eur, DPH 20 %: 160,- Eur, suma celkom: 960,- Eur, predmet fakturácie: zimná údržba od 01.02 – 28.02.2018
- faktúra č. 2018\_030, interné č. 063/2018, dátum dodania: 28.02.2018, základ dane: 4.594,- Eur, DPH 20 %: 918,80 Eur, suma celkom: 5.512,80 Eur, predmet fakturácie: umývanie, čistenie interiéru a exteriéru motorového vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia a dezinfekcia kabín a úlož. priestorov, náklady na dopravu (ZV-KE-ZV) a
- faktúra č. 2018\_031, interné č. 0642018, dátum dodania: 28.02.2018, základ dane: 4.103,80 Eur, DPH 20 %: 820,76 Eur, suma celkom: 4.924,56 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru.

9. Daňovou kontrolou bolo zároveň zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 10.643,08 Eur, z toho vo výške 4.940,60 Eur z nasledujúcich prijatých faktúr od daňového subjektu NIALA s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_037, interné č. 952018, dátum dodania: 15.03.2018, základ dane: 4.000,- Eur, DPH 20 %: 800,- Eur, suma celkom: 4.800,- Eur, predmet fakturácie: prenájom dvoch vozidiel do 3,5 tony
- faktúra č. 2018\_040, interné č. 962018, dátum dodania: 31.03.2018, základ dane: 4.594,- Eur, DPH 20 %: 918,80 Eur, suma celkom: 5.512,80 Eur, predmet fakturácie: umývanie, čistenie interiéru a exteriéru motorového vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia a dezinfekcia kabín a úlož. priestorov, náklady na dopravu (ZV-KE-ZV)
- faktúra č. 2018\_041, interné č. 982018, dátum dodania: 31.03.2018, základ dane: 5.751,- Eur, DPH 20 %: 1.150,20 Eur, suma celkom: 6.901,20 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru a
- faktúra č. 2018\_042, interné č. 992018, dátum dodania: 31.01.2018, základ dane: 10.358,- Eur, DPH 20 %: 2.071,60 Eur, suma celkom: 12.429,60 Eur, predmet fakturácie: pneumatiky CONTINENTAL 225/75 R 16C – 12 ks, pneumatiky MATADOR 225/75 R 16C MPS 125 – 42 ks., pneumatiky MATADOR 195/75 R 16C – 6 ks, pneumatiky GOOD YEAR 225/75 R 17,5 M + S Predné RHS2 – 2 ks, pneumatiky GOOD

YEAR 225/75 R 17,5 M + S Zadné RHD2 – 2 ks, pneumatiky MATADOR 215/75 R 17,5 predné RF3 – 6 ks, pneumatiky MATADOR 215/75 R 17,5 zadné DR3 – 12 ks, pneumatiky HANKOOK 245/70 R 19,5 predné AH11 – 2 ks, pneumatiky HANKOOK 245/70 R 19,5 zadné DH05 – 4 ks.

10. Daňovou kontrolou bolo ďalej zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 10.738,96 Eur, z toho vo výške 3.352,24 Eur z nasledujúcich prijatých faktúr od daňového subjektu NIALA s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_044, interné č. 1322018, dátum dodania: 15.04.2018, základ dane: 4.000,- Eur, DPH 20 %: 800,- Eur, suma celkom: 4.800,- Eur, predmet fakturácie: prenájom dvoch vozidiel do 3,5 tony

- faktúra č. 2018\_045, interné č. 1332018, dátum dodania: 30.04.2018, základ dane: 5.138,- Eur, DPH 20 %: 1.027,60 Eur, suma celkom: 6.165,60 Eur, predmet fakturácie: umývanie, čistenie interiéru a exteriéru motorového vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia a dezinfekcia kabín a úlož. priestorov, náklady na dopravu (ZV-KE-ZV)

- faktúra č. 2018\_046, interné č. 138/2018, dátum dodania: 30.04.2018, základ dane: 5.623,20 Eur, DPH 20 %: 1.124,64 Eur, suma celkom: 6.747,84 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru a

- faktúra č. 2018\_047, interné č. 1362018, dátum dodania: 30.04.2018, základ dane: 2.000,- Eur, DPH 20 %: 400,- Eur, suma celkom: 2.400,- Eur, predmet fakturácie: odmena za sprostredkovanie vozidiel IVECO.

11. Daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 11.688,19 Eur, z toho vo výške 2.658,44 Eur z nasledujúcich prijatých faktúr od daňového subjektu NIALA s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_049, interné č. 1672018, dátum dodania: 15.05.2018, základ dane: 4.000,- Eur, DPH 20 %: 800,- Eur, suma celkom: 4.800,- Eur, predmet fakturácie: prenájom dvoch vozidiel do 3,5 tony

- faktúra č. 2018\_050, interné č. 1682018, dátum dodania: 31.05.2018, základ dane: 4.166,- Eur, DPH 20 %: 833,20 Eur, suma celkom: 4.999,20 Eur, predmet fakturácie: umývanie, čistenie interiéru a exteriéru motorového vozidla, čistenie a údržba vozového parku, dezinfekcia a dezinfekcia kabín a úlož. priestorov, náklady na dopravu (ZV-KE-ZV) a

- faktúra č. 2018\_051, interné č. 169/2018, dátum dodania: 31.05.2018, základ dane: 5.126,20 Eur, DPH 20 %: 1.025,24 Eur, suma celkom: 6.151,44 Eur, predmet fakturácie: pomocné a manipulačné práce pri nakládke a vykládke tovaru.

12. Správca dane zaslal na adresu sídla daňového subjektu NIALA s.r.o. výzvu č. 101029470/2020 zo dňa 11.06.2020, v ktorej daňový subjekt vyzval na predloženie daňových a účtovných dokladov za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Predmetná výzva sa správcovi dane vrátila dňa 18.06.2020 s poznámkou „adresát je neznámy“.

13. V rámci preverovania obchodov zamestnanci správcu dane dňa 25.11.2020 vykonali miestne zisťovanie v sídle spoločnosti NIALA s.r.o. Predmetom miestneho zisťovania bolo preverenie uskutočnených zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Na adrese sídla spoločnosti sa nachádzal rodinný dom s príslušným pozemkom. Celá plocha pozemku bola oplotená. Označenie spoločnosti NIALA s.r.o. sa na uvedenej adrese nehnuteľnosti nenachádzalo. Na základe vyjadrenia starostu obce Hontianske Moravce – A. B. C. je rodinný dom na adrese, ktorá je ako sídlo spoločnosti zapísaná v obchodnom registri vo vlastníctve pani A. D.. Na poschodí rodinného domu sa nachádzajú obytné priestory a na prízemí rodinného domu sa nachádza prevádzka pohostinstva. Správcovi dane sa v čase výkonu miestneho zisťovania na uvedenej adrese nepodarilo nikoho zastihnúť.

14. Správca dane sa v rámci náležitého zistenia skutkového stavu ďalej snažil vypočuť svedka D. D. C. E. – konateľa spoločnosti NIALA s.r.o. Z uvedeného dôvodu mu bolo zaslané predvolanie na výsluch svedka č. 101850140/2020 zo dňa 26.11.2020, ktoré sa správcovi dane vrátilo dňa 03.12.2020 s poznámkou „adresát je neznámy“. Dňa 16.12.2020 sa malo uskutočniť ústne pojednávanie z vyššie uvedeným konateľom, ktorý sa naň nedostavil a svoju neúčast' neospravedlnil. Z uvedeného dôvodu správca dane zaslal Colnému úradu Banská Bystrica žiadosť o predvedenie D. D. C. E. č. 102009388/2020 zo dňa 18.12.2020. Dňa 11.01.2021 pracovníci Colného úradu Banská Bystrica upovedomili zamestnancov správcu dane o nemožnosti jeho predvedenia, keďže sa na adrese pobytu zapísanej v obchodnom registri nenachádzal.

15. Z odpovedi od UniCredit Banky a.s., Tatra banky, a.s. a VÚB, a.s. získal správca dane informácie, že daňový subjekt NIALA s.r.o. mal u poskytovateľov bankových služieb vedený bežný účet, ktorého majiteľom bol D. D. C. E., pričom podľa výpisov z účtu za obdobie január 2018 – august 2018 boli na účty pripisované peňažné prostriedky v nasledovné dni hneď vyberané v hotovosti. Účet vedený v F. G., D. bol zrušený ku dňa 17.06.2020.

16. Za účelom náležitého zistenia skutkového stavu správca dane nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly na dani z príjmov u daňového subjektu NIALA s.r.o., za zdaňovacie obdobie rok 2017. Nahliadnutím do daňového spisu správca dane zistil, že uvedený daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval, zásielky adresované na adresu sídla spoločnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“, konateľ daňového subjektu NIALA s.r.o. – Alain André G Vandrcam sa dlhodobo nezdržiava na území SR, Zároveň správca dane zistil, že daňový subjekt NIALA s.r.o. nedisponoval žiadnym hnutelným majetkom.

17. Správca dane z vlastnej databázy taktiež zistil, že daňový subjekt NIALA s.r.o. podal posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017, za svoju existenciu nepodal žiadne daňové priznanie k dani z motorových vozidiel, nepodáva daňové priznania k DPH (posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie 11/2018), svoje daňové nedoplatky neuhrádza. Zároveň správca dane zistil, že daňovému subjektu NIALA s.r.o. bola zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci na základe rozhodnutia zo dňa 30.05.2019, pričom uvedený daňový subjekt od 01.07.2019 nie je platiteľom DPH.

18. Na podklade odpovedi zo Sociálnej poisťovne zo dňa 22.02.2021 správca dane zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 daňový subjekt NIALA s.r.o. zamestnával dvoch zamestnancov, a to C. H. I. G. (od 10.04.2017 do 09.11.2018) a D. D. C. E. (od 01.03.2017 do 31.01.2019).

19. Správca dane v ďalšej časti prvostupňových rozhodnutí 1 až 5 poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľské faktúry od spoločnosti NIALA s.r.o., z ktorých si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január až máj 2018 uplatnil odpočítanie dane. K zdaniteľným plneniam uvedeným na faktúrach prijatých od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúrach z dôvodu, že pravdivo nepreukazovala to, čo bolo v nich obsiahnuté. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 100755559/2021 zo dňa 07.04.2020 sa konateľ žalobcu na otázku správcu dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

20. Počas miestneho zisťovania v sídle spoločnosti NIALA s.r.o. uvedenej v obchodnom registri sa nepodarilo nikoho zastihnúť. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že predmetná spoločnosť na adrese J. XXX/XX, XXX XX J. K. mala len virtuálne sídlo. Nemala žiadne vlastné alebo prenajaté skladové, či iné prevádzkové priestory na vykonávanie ekonomickej činnosti a nedisponovala žiadnym materiálno-technickým vybavením. So správcom dane nekomunikovala a jej konateľ je zahraničný občan, ktorý je nekontaktný a správca dane nezistil kde sa zdržiava. Daňový subjekt NIALA s.r.o. nepredložil na výzvu správcu dane daňové a účtovné doklady.

21. Žalobca správcovi dane nepreukázal, prečo si na vykonávanie na faktúrach uvedených služieb vybral práve dodávateľa NIALA s.r.o. K vykonaným službám žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukázali ich reálne uskutočnenie. Vykonanie na faktúrach uvedených služieb nepotvrdil ani konateľ uvedenej spoločnosti. Správca dane mal za to, že deklarované služby – práce neboli vyššie uvedenou spoločnosťou dodané tak, ako to žalobca deklaroval v predloženej faktúre. Správca dane mal pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení dodávateľom NIALA s.r.o. uvedených na preverovanej faktúre. Žalobca tieto pochybnosti správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly neodstránil a žiadnym spôsobom nebolo preukázanie reálne dodanie fakturovaných služieb práve dodávateľom NIALA s.r.o.

22. Vyššie zdokumentované zistenie o nekontaktnosti deklarovaného dodávateľa žalobcu, podľa vyjadrenia žalovaného vyvracia vierohodnosť dokladov deklarujúcich dodanie zdaniteľných plnení. V prípade, ak sa daňový subjekt správcovi dane vyhýba, alebo svojím konaním znemožňuje správcovi dane vykonať

úkon, stáva sa sám nedôveryhodným a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukázaný, pretože nebolo možné jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu.

23. Správca dane nespochybnil, že si žalobca splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH. Neprijal však všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodu. Správca dane zistil, že žalobcu síce neporušil priamo ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody – dodanie služieb od dodávateľa NIALA s.r.o. sa neuskutočnilo tak, ako je uvedené na faktúrach. Navyše správca dane zistil, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu. Na základe uvedených skutočností správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane od dodávateľa NIALA s.r.o. v sume 4.358,02 Eur (za zdaňovacie obdobie január 2018), v sume 2.699,56 (za zdaňovacie obdobie február 2018), v sume 2.699,56 Eur (za zdaňovacie obdobie marec 2018), v sume 2.699,56 Eur (za zdaňovacie obdobie apríl 2018) a v sume 2.699,56 Eur (za zdaňovacie obdobie máj 2018).

24. Rovnakou daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH vo výške 200,- Eur z nasledujúcej faktúry od daňového subjektu UNAM s.r.o., so sídlom Hontianska 216/67, 962 71 Hontianske Moravce, IČO: 50 653 504 (ďalej len „UNAM s.r.o.“):

- faktúra č. 2018\_001, interné č. 0342018, dátum dodania: 31.01.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac január 2018 – podľa zmluvy.

25. Rovnakou daňovou kontrolou bolo okrem vyššie uvedeného zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období február 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 8.041,76 Eur, z toho vo výške 200,- Eur z nasledujúcej prijatej faktúry od daňového subjektu UNAM s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_003, interné č. 0652018, dátum dodania: 28.02.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac február 2018 – podľa zmluvy.

26. Rovnakou daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 10.643,08 Eur, z toho vo výške 200,- Eur z nasledujúcej faktúry od daňového subjektu UNAM s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_005, interné č. 972018, dátum dodania: 31.03.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac marec 2018 – podľa zmluvy.

27. Rovnakou daňovou kontrolou bolo ďalej zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 10.738,96 Eur, z toho vo výške 200,- Eur z nasledujúcej faktúry od daňového subjektu UNAM s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_008, interné č. 1352018, dátum dodania: 30.04.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac apríl 2018 – podľa zmluvy.

28. Rovnakou daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 11.688,19 Eur, z toho vo výške 200,- Eur z nasledujúcej faktúry od daňového subjektu UNAM s.r.o.:

- faktúra č. 2018\_009, interné č. 1702018, dátum dodania: 31.05.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac máj 2018 – podľa zmluvy.

29. Správca dane v rámci preverovania uskutočnenia zdaniteľných obchodov i v tomto prípade dňa 15.06.2020 zaslal daňovému subjektu UNAM s.r.o. výzvu č. 101029886/2020 zo dňa 11.06.2020 na vydanie písomností správcovi dane, ktorá sa mu dňa 18.06.2020 vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Daňový subjekt UNAM s.r.o. nepredložil doklady, na predloženie ktorých bol správcom dane vyzvaný.

30. Dňa 25. 11.2020 bolo správcom dane vykonané miestne zisťovanie za účelom preverenia ekonomickej činnosti spoločnosti UNAM s.r.o. za zdaňovacie obdobie január 2018 – august 2018. Na adrese sídla spoločnosti Hontianska 2176/67, 962 71 Hontianske Moravce sa nachádzal rodinný dom s príslušenstvom. Celá plocha pozemku bola oplotená a označenie spoločnosti sa na uvedenej adrese nenachádzalo. Na základe vyjadrenia starostu obce Hontianske Moravce – A. B. C. sa na danej adrese nachádza dvojpodlažný rodinný dom. Na jeho poschodí sú obytné priestory a na prízemí rodinného domu sa nachádza prevádzka pohostinstva. V čase výkonu miestneho zisťovania sa na uvedenej adrese nepodarilo nikoho zastihnúť.

31. Správca dane zaslal K. D. K. – konateľovi spoločnosti UNAM s.r.o. predvolanie na výsluch svedka č. 101849923/2020 zo dňa 26.11.2020, ktorý sa na výsluch nedostavil. Z uvedeného dôvodu potom správca dane doručil Colnému úradu Banská Bystrica žiadosť o predvedenie vyššie uvedeného svedka, ktorý mal podľa výpisu z obchodného registra pobyť na území SR na rovnakej adrese ako bola adresa sídla spoločnosti UNAM s.r.o.

32. V zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku zaslal správca dane splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu UNAM s.r.o. D. D. C. E., bytom L. X/X, XXX XX L. výzvu č. 101850348/2020 zo dňa 26.11.2020, ktorá sa správcovi dane dňa 03.12.2020 vrátila s poznámkou „adresát je neznámy“. Na základe predmetnej výzvy mala vyššie uvedená osoba v lehote 15 dní od doručenia predložiť správcovi dane písomnosti, ktoré mohli byť dôkazom v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na DPH u žalobcu. Lehota na predloženie dokladov uplynula dňa 26.11.2020, pričom splnomocnený zástupca v stanovenej lehote správcovi dane doklady za zdaňovacie obdobie január – máj 2018 neposkytol.

33. Správca dane na základe odpovedi od VÚB a.s. získal informácie, že daňový subjekt UNAM s.r.o. mal v období január 2018 – august 2018 vedený bežný účet, ktorého majiteľom bol K. K. D. a jeho disponentom bol D. D. C. E.. Vo vyššie uvedenom období boli na účet pripisované peňažné prostriedky v krátkej dobe po ich pripísaní vybrané v hotovosti. Na základe odpovede od OTP Banky Slovensko, a.s. správca dane získal informácie, že daňový subjekt UNAM s.r.o. mal v období január 2018 – august 2018 u nej vedený bežný účet, ktorý bol zo strany banky dňa 30.04.2019 zrušený. Majiteľom účtu bol K. K. D. a jeho disponentom bol D. D. C. E.. Predmetný účet nebol zo strany daňového subjektu využívaný. Správca dane poznamenal, že vyberanie finančných prostriedkov v hotovosti, hneď po ich pripísaní na účet nie je štandardným správaním v obchodných spoločnostiach a takéto správanie má znaky podvodného správania.

34. Na podklade odpovedi zo Sociálnej poisťovne zo dňa 22.02.2021 správca dane taktiež zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2018 – august 2018 daňový subjekt UNAM s.r.o. nezamestnával žiadnych zamestnancov.

35. Správca dane z vlastnej databázy ďalej zistil, že daňový subjekt UNAM s.r.o. podal posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2017, nepodal za svoju existenciu žiadne daňové priznanie k dani z motorových vozidiel, neplní si svoje daňové povinnosti, nepodáva daňové priznania k DPH (posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie 01/2018) a jeho registrácia pre DPH bola z úradnej povinnosti zrušená dňa 10.07.2018, pričom daňový subjekt UNAM s.r.o. od 01.08.2018 nie je platiteľom DPH.

36. Správca dane v ďalšej časti prvostupňových rozhodnutí 1 až 5 poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľské faktúry od spoločnosti UNAM s.r.o s predmetom plnenia – administratívne práce. K zdaniteľným plneniam uvedeným na faktúrach prijatých od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúrach z dôvodu, že pravdivo nepreukazovali to, čo bolo v nej obsiahnuté. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 100755559/2021 zo dňa 07.04.2020 sa konateľ žalobcu na otázku správcu dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

37. Vykonanou kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt UNAM s.r.o. v zdaňovacom období január - máj 2018 nedisponoval žiadnym hnutelným majetkom. Spoločnosť mala na adrese zapísanej v obchodnom registri len virtuálne sídlo. Nemala žiadne vlastné alebo prenajaté skladové, či iné prevádzkové priestory na vykonávanie ekonomickej činnosti a nedisponovala žiadnym materiálno-

technickým vybavením. So správcom dane nekomunikovala a nepreberá zásielky. Konateľ daňového subjektu je zahraničný občan, ktorý je nekontaktný a správca dane nezistil, kde sa zdržiava.

38. Žalobca počas výkonu daňovej kontroly nepredložil relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných služieb – administratívnych prác, ani dostatočne nevysvetlil, prečo mala administratívne práce realizovať práve dodávateľská spoločnosť UNAM s.r.o., ktorá bola bez zamestnancov, bez technického vybavenia a ktorej konateľom je zahraničný občan. Žalobca počas výkonu daňovej kontroly neuviedol a nevysvetlil o aké administratívne práce sa malo jednáť, kto za dodávateľskú spoločnosť mal tieto práce vykonávať, kde boli vykonané, ani kto práce za žalobcu zadával a kto ich preberal. Dodanie administratívnych prác nepotvrdil konateľ a ani splnomocnený zástupca deklarovaného dodávateľa UNAM s.r.o. Správca dane mal na základe uvedených zistení za to, že administratívne práce pre žalobcu neboli dodané tak, ako ich žalobca deklaroval na predložených faktúrach. Samotná faktúra pritom nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto skutočnostiach.

39. Na základe vyššie uvedených skutočností nebolo vierohodným spôsobom preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a práve spoločnosťou UNAM s.r.o. Správca dane nespochybnil, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania. Správca dane zistil, že žalobca síce neporušil priamo ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody – dodanie služieb od dodávateľa UNAM s.r.o. sa neuskutočnilo tak, ako to bolo uvedené na faktúrach. Žalobca sa teda zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu. Na základe zistených skutočností správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane od dodávateľa UNAM s.r.o. v sume po 200,- Eur (za mesiace január – máj 2018).

40. V ďalšej časti prvostupňových rozhodnutí 1 až 5 správca dane konštatoval, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 z obsahu ktorého vyplýva, že „pojem daňový podvod sa v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti“.

41. Taktiež poukázal na to, že „ak sa preukáže, že dodávka bola uskutočnená pre platiteľa, ktorý vedel alebo mohol a mal vedieť, že sa kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, prináleží odmietnuť právo na odpočítanie dane z titulu účasti na podvode (rozsudok č. C-439/04 a C-440/04 vo veci Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL).“

42. Správca dane zdôraznil, že v zmysle vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 preukázanie podvodného konania s následkom odopretia nároku na odpočítanie dane z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode zo strany správcu dane vyžaduje kladne zodpovedať na nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky:

- 1) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- 2) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- 3) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- 4) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

43. Pri hodnotení, či u posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik správca dane uviedol, že spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, neumožnili preveriť zdaniteľné plnenia uvedené na faktúrach a nepreukázali, kto zdaniteľné plnenia reálne uskutočnil. Z dôvodu neumožnenia preverenia účtovníctva správcom dane v spoločnostiach NIALA s.r.o. UNAM s.r.o. správca dane nezistil, či daň uvedená na vystavených faktúrach, za deklarované zdaniteľné plnenia bola zaúčtovaná v ich účtovníctve, priznaná a zaplatená do štátneho rozpočtu. Správca dane mal za to, že toto konanie viedlo u vyššie uvedených dodávateľských spoločnostiach k daňovému úniku. Uvedené

zistenia správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že pri odpočítaní dane z faktúr vystavených vyššie deklarovanými dodávateľmi v daňovom priznaní podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie január – máj 2018 došlo k daňovému úniku.

44. Správca dane ďalej skúmal, či ním zistený daňový únik bol spojený s obchádzaním zákona. Poukázal na to, že spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. nemali ekonomické, materiálne a personálne zabezpečenie pre dodanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Nemali vlastné alebo prenajaté prevádzkové priestory a nemali ani technické vybavenie, ktoré by využívali za účelom uskutočnenia ekonomickej činnosti. Jej konateľmi boli zahraniční občania, ktorí so správcom dane nekomunikovali a neboli súčinní. Spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. nepredložili správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady, na výzvy správcu dane nereagovali a písomnosti adresované daňovým subjektom sa správcovi dane vracali s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“. Spoločnosť UNAM s.r.o. si zvolila za splnomocneného zástupcu D. D. C. E., ktorý ju zastupoval pri všetkých právnych úkonoch bez obmedzenia, disponoval s jej finančnými prostriedkami na bankových účtoch a s finančnou hotovosťou. Bol splnomocneným zástupcom spoločnosti UNAM s.r.o. pre elektronické doručovanie a za danú spoločnosť podával i všetky daňové priznania, výkazy a podania. Správca dane mal teda za to, že preukázal, že daňové zvýhodnenie žalobcu získané odpočítaním dane na základe faktúr prijatých od deklarovaných dodávateľov NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. bolo priamo spojené s obchádzaním zákona, pretože uvedené spoločnosti sa ako dodávatelia žalobcu dopustili daňového úniku.

45. Následne správca dane posudzoval, či deklarované zdaniteľné obchody žalobcu boli spojené s konaním, ktoré malo znaky podvodného konania. Správca dane nespochybňoval existenciu zdaniteľných plnení, ale spochybňoval dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi zo strany dodávateľov NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. Správca dane vykonal úkony smerujúce k výsluchu konateľov spoločnosti NIALA s. r. o. a UNAM s.r.o., ako aj svedkov, avšak bezúspešne. Uviedol, že počas výkonu daňovej kontroly získal dôkazy a preukázal, že posudzované zdaniteľné obchody medzi dodávateľmi NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a žalobcom súviseli s podvodným konaním.

46. Správca dane taktiež skúmal, či žalobca vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona a ktorého sa dopustili spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. V kontexte uvedeného správca dane preveroval u žalobcu jeho konanie pri zabezpečovaní predmetných plnení, vyhodnocoval všetky predložené doklady, informácie získané pri vykonanom miestnom zisťovaní, informácie získané z informačného systému Finančnej správy a informácie získané z nahliadnutia do časti daňových spisov iných daňových subjektov vo vzájomnej súvislosti a konanie žalobcu vyhodnotil ako neobozretné a neuvážlivé. Správca dane zdôraznil, že žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o., nezisťoval, či uvedení dodávatelia mali k dispozícii materiálne, personálne, technické zabezpečenie a odborné znalosti. Uvedené bolo podľa vyjadrenia správcu dane dôkazom o tom, že žalobca konal neopatrne a neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na konaní majúcom znaky obchádzania zákona.

47. V ďalšej časti prvostupňových rozhodnutí 1 až 5 správca dane zdôraznil, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Pokiaľ si platiteľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačovalo iba predloženie faktúry, dodacích listov, ale musel byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Skutočné dodanie tovaru alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, pri ktorom je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenie faktúry), ale je nevyhnuté preukázať aj vecné naplnenie. Správca dane mal za to, že na strane žalobcu preukázal neprijatie žiadneho rozumného opatrenia na zabránenie jeho účasti na daňovom podvode, aby sa nestal účastníkom takého konania v zmysle bodu 48. Rozsudku ESD č. C-277/14 vo veci PPUH Stehcomp sp. j. M. N., O. N., O. N.. Správca dane zdôraznil, že žalobca mal vyššie uvedené správanie uplatňovať počas podnikania bez časového ohraničenia, bez ohľadu na to, či vedel alebo mal vedieť, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH. Spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. neodviedli daň zo zdaniteľných obchodov, ktoré mali dodať žalobcovi. So správcom dane nekomunikovali a nepredložili

žiadne doklady, na ktorých vydanie ich správca dane vyzval. Správca dane považoval deklarované zdaniteľné plnenia spoločnosťami NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. za neoprávnený daňový únik, ktorý bol súčasne neoprávnenou daňovou výhodou u žalobcu.

48. Na základe vyhodnotenia vyššie uvedených dôkazov, správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane:

- v sume 4.558,08 Eur (za zdaňovacie obdobie január 2018), ktorú si odpočítal z faktúr č. 2018\_002 (int. č. 30/2018), č. 2018\_003 (int. č. 03/2018), č. 2018\_013 (int. č. 0322018), č. 2018\_014 (int. č. 0332018), č. 2018\_016 (int. č. 035/2018) prijatých od spoločnosti NIALA s.r.o. v sume 4.358,08 Eur a z faktúry č. 2018\_001 (int. č. 0342018) prijatej od spoločnosti UNAM s.r.o.

- v sume 2.899,56 (za zdaňovacie obdobie február 2018), ktorú si odpočítal z faktúr č. 2018\_027 (int. č. 061/2018), č. 2018\_029 (int. č. 062/2018), 2018\_030 (int. č. 0063/2018), č. 2018\_031 (int. č. 0642018) prijatých od spoločnosti NIALA s.r.o. a z faktúry č. 2018\_003 (int. č. 0652018) prijatej od spoločnosti UNAM s.r.o. v sume 200,- Eur

- v sume 5.140,60 Eur (za zdaňovacie obdobie marec 2018), ktorú si odpočítal z faktúr č. 2018\_037 (int. č. 952018), č. 2018\_040 (int. č. 962018), č. 2018\_041 (int. č. 982018), č. 2018\_042 (int. č. 992018) prijatých od spoločnosti NIALA s.r.o. v sume 4.940,60 Eur a z faktúry č. 2018\_005 (int. č. 972018) prijatej od spoločnosti UNAM s.r.o. v sume 200,- Eur

- v sume 3.552,24 Eur (za zdaňovacie obdobie apríl 2018), ktorú si odpočítal z faktúr č. 2018\_044 (int. č. 1322018), č. 2018\_045 (int. č. 1332018), č. 2018\_046 (int. č. 134/2018), č. 2018\_047 (int. č. 1362018) prijatých od spoločnosti NIALA s.r.o. a z faktúry č. 2018\_008 (int. č. 1352018) prijatej od spoločnosti UNAM s.r.o. a

- v sume 2.858,44 Eur (za zdaňovacie obdobie máj 2018), ktorú si odpočítal z faktúr č. 2018\_049 (int. č. 1672018), č. 2018\_050 (int. č. 1682018), č. 2018\_051 (int. č. 1692018) prijatých od spoločnosti NIALA s.r.o. a z faktúry č. 2018\_009 (int. č. 1702018) prijatej od spoločnosti UNAM s.r.o.

#### Druhostupňové rozhodnutia

49. Žalovaný rozhodnutiami č. 100206647/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206756/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206859/2022 zo dňa 01.02.2022, č. 100206968/2022 zo dňa 01.02.2022 a č. 100207051/2022 zo dňa 01.02.2022 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutia“) prvostupňové rozhodnutia č. 1 až 5 s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku, konajúc o odvolaniach žalobcu, potvrdil. Žalovaný zopakoval skutkový stav zistený správcou dane a po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolaní, odvolaniami napadnutých prvostupňových rozhodnutí, ako aj s obsahom pripojeného spisového materiálu uviedol, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí. Mal za to, že tieto závery vytvárali dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku prvostupňových rozhodnutí. Preto sa s nimi žalovaný stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správcou dane za správne. Žalovaný vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v odvolaniach ako nedôvodné. K námietkam uvedeným v odvolaniach uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania postupoval v súlade so zákonom a dbal o to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Žalovaný zdôraznil, že správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazmi, ktoré potvrdili prijatý záver správcu dane.

50. Žalobca v odvolaniach namietal záver správcu dane, podľa ktorého správca dane zistil podvodné konanie, o ktorom mohol žalobca vedieť, pokiaľ by vykonal dostatočné overenie svojich dodávateľských spoločností NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. Žalovaný mal za to, že prvostupňové rozhodnutia neboli vydané v rozpore so zákonom, správca dane za účelom správneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane žalobcu postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, viedol rozsiahle dokazovanie, spoľahlivo zistil skutkový stav a neporušil žiadne práva žalobcu mu zaručené Ústavou Slovenskej republiky. Žalovaný nepovažoval uvedené odvolacie námietky žalobcu za dôvodné a mal za to, že s týmito sa správca dane dostatočne v prvostupňových rozhodnutiach vysporiadal.

51. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach ďalej poukázal na to, že žalobca uviedol, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení Zákona o DPH, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožnili odpočítať DPH z faktúr vystavených uvedenými dodávateľmi, a že predložil správcovi dane všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu s týmito dodávateľskými spoločnosťami. Podľa žalobcu bolo na správcovi dane, aby zistoval, či sa dodávatelia dopustili podvodného konania alebo nie. Žalobca trval na tom,

že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole nepreukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľov, ktoré tvorili základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný k týmto tvrdeniam konštatoval, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné faktúry, dodacie listy, objednávky a iné doklady, však ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Žalovaný zdôraznil, že podľa ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukázalo, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nebolo preto v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil nemohlo viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini“. Podľa ustálenej európskej judikatúry (napr. rozsudok ESD C-409/04 vo veci Teleos) a podľa bodu 45 rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nebolo v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočnil, nevedlo k jeho účasti na daňovom podvode. V zmysle vyššie uvedeného žalovaný konštatoval, že sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý poukázal na nedostatočnú obozretnosť žalobcu a neoverenie si svojich obchodných partnerov. Žalobca si skutočne dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch NIALA s.r.o a UNAM s.r.o., nezisťoval, či uvedení dodávateľia mali k dispozícii materiálne, personálne, technické a odborné zabezpečenie. Uvedené bolo podľa vyjadrenia žalovaného dôkazom, že žalobca konal neopatrne a neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na konaní, ktoré malo znaky obchádzania zákona.

52. Podľa názoru žalovaného, z dokazovania správcu dane vyplynulo, že obidve dodávateľské spoločnosti UNAM s.r.o. a NIALA s.r.o. mali sídlo uvedené na tej istej adrese, kde podľa výsledku vykonaného miestneho zisťovania správcou dane sa nachádzajú na prízemí budovy priestory pohostinstva a na poschodí obytné priestory majiteľky nehnuteľnosti. Na adrese sídla spoločnosti sa nenachádzalo jej označenie, ďalej sa tam nenachádzali administratívne, technické alebo skladové priestory, v ktorých by uvedené dodávateľské spoločnosti vykonávali činnosti uvedené na vystavených faktúrach pre žalobcu, napr. montáž hydraulických čiel, administratívne práce alebo priestory, ktoré by slúžili ako skladové priestory pre uskladnenie pracovných strojov a technických pomôcok potrebných pre zabezpečenie fakturovaných služieb pre žalobcu. Tieto spoločnosti neumožnili správcovi dane preveriť, či údaje uvedené v podaných daňových priznaniach boli pravdivé a so správcou dane nekomunikovali. Zo správcou dane vykonaných zistení takisto vyplynulo, že žalobca nepreukázal, kto z vyššie uvedených dodávateľských spoločností vykonal fakturované práce. Rovnako žalobca správcovi dane nezrejmil, prečo na preverované zdaniteľné plnenia oslovil práve spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o., navzdory tomu, že konateľmi oboch spoločností boli zahraničné osoby, ktoré sa na území SR nezdržovali.

53. Žalobca napriek vyjadreným pochybnostiam správcu dane a jeho výzvam nepredložil žiadne dôkazy, že sa akýmkoľvek spôsobom ubezpečil o spoľahlivosti deklarovaného obchodného partnera a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo od neho možné očakávať, aby sa nezapojil do konania, ktoré sa javí ako obchádzanie zákona. Správca dane vykonal so žalobcom ústne pojednávanie a počas výkonu daňovej kontroly mu poskytol dostatočný priestor na to, aby správcovi dane podal hodnoverné vyjadrenie a predložil relevantné dôkazy, aké kroky a opatrenia vykonal v súvislosti s dodaním tovaru a služieb od dodávateľských spoločností UNAM s.r.o. a NIALA s.r.o.

54. Vychádzajúc z vyššie uvedeného žalovaný poukázal na ďalší rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/41/2018 z ktorého vyplýva, že „ak si daňový subjekt vybral za obchodných partnerov spoločnosti, u ktorých sa nedá preveriť dodanie tovaru a vykonanie služby, nemôže sa

potom správca dane stotožniť s dodaním služby tak, ako deklarujú faktúry. Zákon o DPH ponecháva na vlastnom zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane“. Taktiež v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 8Sžfk/11/2017 sa uvádza, že „overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná lez z dôvodu jej uvedenia na faktúre“.

55. V ďalšej časti napadnutých rozhodnutí žalovaný zdôraznil, že žalobca ako daňový subjekt konal vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak mal žalobca preukázať zodpovedný prístup, mal sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočnenia obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii. Žalovaný uznal, že nebolo v možnostiach žalobcu skúmať, či deklarovaní dodávatelia spĺňali podmienky zdaniteľnej osoby, a či si splnili povinnosti ako podanie daňového priznania a následné uhradenie DPH, avšak v možnostiach žalobcu bolo preveriť si dodávateľské spoločnosti, či disponovali potrebným materiálno-technickým vybavením a potrebným personálnym zabezpečením vzhľadom na náročnosť poskytovaných služieb, čo sa týka časového, technického a odborného hľadiska. Žalovaný mal za to, že správca dane vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti všetky zistené skutočnosti a dospel k záveru, že faktúry na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane nebolo možné považovať za hodnoverné, pretože spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o., ktoré tieto faktúry vyhotovili, nemohli z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov, vzhľadom na technickú, odbornú a časovú náročnosť predmetných služieb dodať tovar a uskutočniť fakturované služby. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane zhodnotil získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti tým, že vykonal rozsiahle dokazovanie, nepreniesol dôkaznú povinnosť absolútne na žalobcu. Podľa vyjadrenia žalovaného správca dane uniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia podieľal na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že sa jedná o podvodné konania. Žalovaný zdôraznil, že správca dane skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj v súlade s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017.

56. V závere napadnutých rozhodnutí žalovaný zhrnul, že mal za to, že správca dane dôsledne preveril skutkový stav, tento vyhodnotil, pričom s vyjadreniami, tvrdeniami a námietkami žalobcu sa dôsledne zaoberal počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania. Správca dane postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V súvislosti s výkonom kontroly získal všetky dôkazy zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. S tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť, a že dostatočne správcovi dane poskytol presvedčivé dôkazy, na základe ktorých mu mal vzniknúť nárok na odpočet dane žalovaný nesúhlasil. Mal za to, že správca dane sa snažil získať čo najviac objektívnych dôkazov, ktoré potom vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a svoje závery uviedol do prvostupňového rozhodnutia z dostatočne zisteného skutkového stavu a bez logických rozporov. Žalovaný zdôraznil, že správca dane viedol dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Z obsahu predloženého spisového materiálu a listinných dôkazov pre žalovaného vyplynulo, že posúdenie skutkového stavu a prijatý záver správcu dane boli vecne správne a správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu. V súlade s § 44 ods. 1 Daňového poriadku a v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, vrátane jednotlivých dokladov predložených žalobcom vo vzájomnej súvislosti zo zistenými skutočnosťami, ako aj ďalšieho dokazovania. Žalovaný zdôraznil, že správca dane poskytol rozsiahle odôvodnenie svojich rozhodnutí, ktorého štruktúra bola logická, prehľadná a zrozumiteľná. Vo svojich rozhodnutiach náležite uviedol skutočnosti, na základe ktorých žalobcovi vyrubil rozdiel dane. Ďalej z odôvodnenia rozhodnutí bolo zrejmé, že správca dane vykonal ústne pojednávania, miestne zisťovanie, snažil sa predvolať, predviesť a vypočuť svedkov, o všetkom žalobcu oboznámil, niekoľkokrát ho vyzval na predloženie dôkazov, bol súčinný so žalobcom, využil inštitút nahliadania do spisu a získané dôkazy náležite vyhodnotil. Žalovaný mal ďalej za to, že to bol práve žalobca, ktorý neuniesol dôkazné

bremeno, nakoľko neposkytol správcovi dane dostatočné dôkazy a nepreukázal, že preverované zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili. Správca dane daňovou kontrolou získal také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodávky tovarov a služieb, práve naopak, viedli k pochybnostiam, ktoré žalobca nedokázal vyvrátiť.

#### Správne žaloby – žalobné body

57. Včas podanými správnymi žalobami sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí správneho orgánu prvého stupňa a vrátenia vecí žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil ukrátenie na jeho právach z dôvodu nezákonnosti napadnutých rozhodnutí, pričom nezákonnosť rozhodnutí žalovaného a nesprávny postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu videl žalobca v tom, že:

- a) napadnuté rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b) napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- c) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- d) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a
- e) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí alebo opatrení vo veci samej.

58. Žalobca v prvom rade zhrnul skutkový stav zistený správcom dane a uviedol/zopakoval odvolacie námietky a to, ako sa s nimi vysporiadal žalovaný, tvrdiac, že sa s nimi vysporiadal nedostatočne. Namietal, že si splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožňovali odpočítať DPH z faktúr vystavených dodávateľmi. Poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy o existencii obchodno-právneho vzťahu s dodávateľmi, ktoré mal k dispozícii.

59. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v správnymi žalobami napadnutých rozhodnutiach potvrdil záver správcu dane o tom, že žalobca nevykonal základné úkony k prevereniu si obchodných partnerov a získaniu základných poznatkov o týchto partneroch, nevykonal všetky opatrenia, ktoré by bolo možné od neho v reálnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom vo vzťahu k DPH a nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by tieto skutočnosti preukazovali. Inými slovami, správca dane tvrdil, že žalobca mal preukázať, že nevedel alebo nemusel (nemal) vedieť, že sa zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu. Žalobca uviedol, že bolo na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávatelia dopustili podvodného konania, alebo nie. Trval na tom, že žiadne zo skutočností, ktoré zistil správca dane pri kontrole nepreukázali vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľov, ktoré tvoria základný predpoklad pre vyrubenie rozdielu dane. Žalovaný a správca dane vychádzali len z vlastných domnienok, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia na preverenie svojich obchodných partnerov. Navyše, žalovaný potvrdil záver správcu dane o podvodnom konaní zo strany dodávateľov na základe toho, že títo nepredložili správcovi dane svoje účtovníctvo.

60. V závere žalôb žalobca zdôraznil že, nemal zákonnú možnosť (a ani povinnosť) preverovať si, či si jeho dodávatelia plnia svoje účtovné a daňové povinnosti. Rovnako nemal ani povinnosť preverovať si, či jeho dodávatelia mali dostatočné materiálne, technické alebo personálne vybavenie na vykonanie fakturovaných zdaniteľných obchodov. Žalobca poukázal na to, že rozhodnutie správcu dane v daňovom konaní musí vychádzať nielen z náležite zisteného a objektívne zhodnoteného skutkového stavu, ale tiež nesmie trpieť žiadnym logickým pochybením, čo s ohľadom na vyššie uvedené nebolo prípadom napadnutých rozhodnutí.

61. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, ako aj na ďalšiu ustálenú judikatúru Európskeho Súdneho dvora v daňových veciach.

#### Vyjadrenie žalovaného k žalobám

62. Podaniami zo dňa 12.07.2022 sa k správnym žalobám vyjadril žalovaný. Uviedol, že žalobami napadnuté rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane sú zákonné a netrpia vadami

nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Žalovaný zdôraznil, že v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutia správcu dane v rozsahu požadovanom žalobcom v odvolaniach a mal za to, že správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutia, pričom postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane podľa vyjadrenia žalovaného dodržal zásahu zákonnosti, chránil záujmy štátu a pritom dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a iných osôb. Správca dane sa snažil správne a úplne zistiť skutkový stav, zohľadnil všetky žalobcom navrhnuté a predložené dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Na základe uvedeného žalovaný považoval žalobné námietky žalobcu uvedené v podaných žalobách za nedôvodné.

63. Vo vyjadrení k žalobám žalovaný ďalej uviedol, že žalobné námietky žalobcu boli totožné s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal vo svojich rozhodnutiach. Žalovaný už v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, pričom samotné faktúry, dodacie listy a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. V kontexte uvedeného žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru Európskeho súdneho dvora, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa na základe zistených skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňalo objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane. Nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

64. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane o nedostatočnej obozretnosti žalobcu. Poukázal pri tom na nedostatočnú obozretnosť žalobcu spočívajúcu v neoverení si svojich obchodných partnerov. Žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o., nezisťoval, či uvedení dodávatelia mali k dispozícii materiálne, personálne, technické a odborné zabezpečenie.

65. Žalovaný mal za to, ako uviedol aj v napadnutých rozhodnutiach, že daňový subjekt, ako platiteľ dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení, musí jasne a jednoznačne vedieť preukázať opodstatnenosť vzniknutého nároku na odpočítanie dane. Žalovaný opätovne poukázal na skutočnosť, že zo zistenia správcu dane bolo zrejmé, že žalobca si nepreveril sídla dodávateľských spoločností UNAM s.r.o. a NIALA s.r.o., nezisťoval kým a ako budú práce vykonané, z čoho vyplýva, že neprijal žiadne rozumné opatrenia na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode. Uvedené skutočnosti preukázali, že žalobca neprijal také rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho očakávať, aby sa uistil, že sa uskutočnením týchto zdaniteľných obchodov nezapojil do daňového podvodu. Dodávateľské spoločnosti UNAM s.r.o. a NIALA s.r.o. mali sídlo uvedené na tej istej adrese, kde podľa výsledku vykonaného miestneho zisťovania správcou dane sa nachádzali na prízemí budovy priestory pohostinstva a na poschodí obytné priestory majiteľky nehnuteľnosti. Na uvedenej adrese sa nenachádzalo žiadne označenie spoločností, ďalej sa tu nenachádzali administratívne, technické alebo skladové priestory, v ktorých by spoločnosti vykonávali činnosti uvedené na vystavených faktúrach pre žalobcu, napr. montáž hydraulických čiel, administratívne práce alebo priestory, ktoré by slúžili ako skladové priestory pre uskladnenie pracovných strojov a technických pomôcok potrebných pre zabezpečenie fakturovaných služieb pre žalobcu. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že spoločnosti nevykonávali ekonomickú činnosť na uvedenej adrese. Tieto spoločnosti neumožnili správcovi dane preveriť, či údaje uvedené v podaných daňových priznaniach boli pravdivé a so správcou dane nekomunikovali. Žalobca správcovi dane neuviedol, prečo na preverované zdaniteľné plnenia oslovil práve vyššie uvedené dodávateľské spoločnosti a to, napriek skutočnosti, že konatelia oboch spoločností boli zahraničné fyzické osoby, ktoré sa na území SR nezdržovali. Žalobca napriek vyjadreným pochybnostiam správcou dane a jeho výzvam nepredložil žiadne dôkazy, že sa akýmkoľvek spôsobom ubezpečil o spoľahlivosti deklarovaných obchodných partnerov a prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo od neho možné očakávať, aby sa nezapojil do konania, ktoré sa javilo ako obchádzanie zákona.

66. Žalovaný trval na svojom stanovisku, že správca dane uniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že išlo o podvodné konanie.

67. Žalovaný ďalej poukázal na to, že skutkový stav vyhodnotil v kontexte judikatúry Európskeho súdneho dvora, ako aj judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

68. Žalovaný vo vyjadrení k žalobám trval na zákonnosti žalobami napadnutých rozhodnutí, ako aj na zákonnosti rozhodnutí správcu dane a žaloby navrhol zamietnuť v celom rozsahu a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho.

Replika žalobcu na vyjadrenia žalovaného

69. V replike zo dňa 11.08.2022 žalobca uviedol, že v celom rozsahu trvá na podaných žalobách a na všetkých skutočnostiach v nich uvedených. Vzhľadom k tomu, že žalovaný trval na žalobou napadnutých rozhodnutiach a všetkých dôvodoch v nich uvedených, žalobca k vyjadreniam žalovaného neuviedol žiadne nové skutočnosti.

70. Žalovaný sa už k replike žalobcu zo dňa 11.08.2022 nevyjadril.

71. Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č.k. 75S/23/2022-95 zo dňa 20.02.2023 všetky vyššie uvedené konania, ktoré začali na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 75S/23/2022, sp. zn. 75S/24/2022, sp. zn. 75S/25/2022, sp. zn. 75S/26/2022 a sp. zn. 75S/27/2022 spojil na spoločné konanie s tým, že boli ďalej na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedené v spoločnom konaní pod sp. zn. 75S/23/2022.

72. Správny súd v Banskej Bystrici bol zriadený zákonom č. 151/2022 Z. z., pričom podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva od 1. júna 2023 prešiel z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých bola od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto spoločné konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedie už na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“).

73. Správny súd v Banskej Bystrici vec prejednal bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“), keďže účastníci konania o nariadenie pojednávania nežiadali. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 15.02.2024 v súlade s § 137 ods. 3 SSP s tým, že miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku boli na úradnej tabuli a na webovej stránke súdu oznámené dňa 05.02.2024 (§ 137 ods. 4 SSP).

74. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnych žalobách, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutých rozhodnutí. Po zistení, že žaloby boli podané riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiam, ktoré sú spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania. Po oboznámení sa so žalobami, s vyjadreniami žalovaného a žalobcu, s pripojenými administratívnymi spismi predloženými žalovaným dospel správny súd k záveru, že správnym žalobám nie je možné priznať úspech.

Právny rámec

75. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (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.

76. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

77. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

78. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

79. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

80. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

81. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

82. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

83. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

84. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

85. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

86. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

87. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

88. Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

89. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak po a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Posúdenie vecí správnym súdom

90. Po preskúmaní správnych žalôb, vyjadrení žalobcu, vyjadrení žalovaného, ako aj administratívnych spisov dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že rozhodnutia žalovaného boli v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutých a prvostupňových rozhodnutí. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania

orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutých rozhodnutiach sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovým rozhodnutiam a zároveň napadnuté rozhodnutia náležite odôvodnil.

91. Správny súd zdôrazňuje, že vzhľadom na dispozičnú zásadu uplatňovanú v predmetnej veci, nie je súdny prieskum absolútny, ale je vymedzený rozsahom žalobných bodov, t.j. skutkových a právnych tvrdení žalobcu, pre ktoré sa domnieva, že žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného (aj správcu dane) boli nezákonné. Úlohou správneho súdu pri výkone správneho súdnictva nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, či pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou orgán verejnej správy rešpektoval príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

92. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného, vrátane rozhodnutí správcu dane, ktorými nebolo uznané odpočítanie DPH z preverovaných faktúr vystavených spoločnosťami NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. na tom právnom základe, že žalobca mohol vedieť alebo mal vedieť, že svojím konaním sa zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, pričom správca dane existenciu zdaniteľných plnení nespochybňoval, ale spochybňoval dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi zo strany označených dodávateľských spoločností

93. Úlohou správneho súdu, teda bolo v zásade zodpovedať na spornú otázku, či v daňovom konaní zistený skutkový stav vytváral dostatočný podklad pre záver o tom, že žalobca s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stal súčasťou daňového podvodu ohľadom plnení od dodávateľov NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o.

94. Správny súd konštatuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú právnu úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

95. Správny súd poukazuje na to, že v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ môže byť odpočítanie dane obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. 06. 2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. V uvedenom prípade bol žalobcovi odopretý odpočet dane práve z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu, o ktorom mal a mohol žalobca vedieť. Pre posúdenie skutočností, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci Axel Kittel (C439/04). Odborná literatúra (napr. B., P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26. 05. 2022):

- a) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- b) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- c) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- d) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

96. Vyššie uvedené otázky musia byť kumulatívne zodpovedané kladne. Ako bolo naznačené vyššie, dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Úlohou správcu dane je teda pri odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode kladne zodpovedať vyššie uvedené otázky a aj ich preukázať.

97. Pokiaľ ide o prvú podmienku Axel Kittel testu, a to existenciu daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, správny súd dáva za pravdu žalovanému v tom, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, neumožnili mu preveriť zdaniteľné plnenia uvedené na faktúrach a nepreukázali, kto zdaniteľné plnenia reálne uskutočnil. Z dôvodu neumožnenia preverenia účtovníctva správcom dane v spoločnostiach NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. správca dane nezistil, že by bola daň uvedená na vystavených faktúrach za deklarované zdaniteľné plnenia zaúčtovaná v ich účtovníctve, priznaná a zaplatená do štátneho rozpočtu. Uvedené je dôkazom toho, že pri odpočítaní dane z faktúr vystavených vyššie deklarovateľmi v daňovom priznaní podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie január – máj 2018 došlo k daňovému úniku. Vo vzťahu k splneniu prvej podmienky správny súd zároveň konštatuje, že táto bola splnená zároveň tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane.

98. Podľa druhej podmienky Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Daňový podvod je teda judikatúrou definovaný ako „situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia“ (viď rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/74/2020 zo dňa 16. 03. 2021 alebo 5Afs/337/2019 zo dňa 18. 01. 2018; uvedenú definíciu prevzal aj Najvyšší správny súd SR, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26. 10. 2022). Pojmom „daňový podvod“ sa na účely tohto konania následne rozumie vyššie definovaná situácia a nie trestný čin daňového podvodu zmysle § 277a zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona. Narušenie daňovej neutrality v podobe daňového úniku teda musí byť dôsledkom cielenej snahy za účelom dosiahnutia neoprávneného daňového zvýhodnenia. Pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie; česká judikatúra za znaky svedčiace existencii daňového podvodu vymenúva napríklad existenciu sídla na virtuálnej adrese, nezverejňovanie účtovných závierok, absenciu písomnej zmluvy pri rozsiahlom obchode, podozrivo nízke marže, neobvyklé ceny a ďalšie (P., L., G.: Definiční znaky podvodu na DPH v judikatúre Nejvyššího správního soudu, Časopis pro právní vědu a praxi, 1/2022, s. 160 a 61 a v článku citované rozhodnutia SD EÚ i Nejvyššího správního soudu ČR).

99. Správny súd v súvislosti na vyššie uvedené poukazuje na to, že správca dane, ako i žalovaný vo svojich rozhodnutiach dostatočne identifikovali objektívne okolnosti, ktoré nasvedčovali spáchaniu daňového podvodu:

- žalobca nemal s dodávateľskými spoločnosťami uzatvorené písomné obchodné zmluvy.
- obchodné spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. sídlili na tej istej adrese na ktorej sa nachádzal rodinný dom bez bližšieho označenia sídla uvedených spoločností. Prvé poschodie rodinného domu bolo obývané jeho majiteľkou a na prízemí rodinného domu bolo pohostinstvo (možno konštatovať, že obe spoločnosti nemali reálne sídlo, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako sídlo ich hospodárskej a obchodnej činnosti, t.j. mali len virtuálne sídlo), zároveň nemali žiadne skladové, či iné priestory na vykonávanie svojej činnosti.
- obchodná spoločnosť NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. na vykonávanie svojej činnosti nedisponovali žiadnym materiálno – technickým vybavením.
- konateľmi spoločnosti NIALA s.r.o. a UNAM s.r.o. boli v zdaňovacom období január – máj 2018 zahraničné osoby, ktoré boli nekontaktné a na území SR sa nezdržovali. Konateľom spoločnosti NIALA s.r.o. bol v uvedenom období D. D. C. E. a konateľom spoločnosti UNAM s.r.o. bol K. D. K., ktorého splnomocneným zástupcom bol D. D. C. E..
- obchodná spoločnosť UNAM s.r.o. nezamestnávala žiadnych zamestnancov.
- obchodná spoločnosť NIALA s.r.o. zamestnávala dvoch zamestnancov, a to C. H. I. G. a D. D. E. (t.j. osobu totožnú s osobou konateľa spoločnosti).

100. Správny súd uvedené dôkazy a indície považoval vo svojej spojitosti za dostatočné pre prijatie záveru správcu dane a následne i žalovaného o daňovom úniku, na základe ktorého žalobca získal daňové zvýhodnenie.

101. K tretej podmienke Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody žalobcu s podvodným konaním spojené, správny súd konštatuje, že uvedenú otázku je potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže v posudzovanom prípade došlo k neodvedeniu dane priamo u bezprostredného dodávateľa žalobcu a k uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom.

102. Podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky opäť preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, K. D. I., Q./11 a C-142/11, bod 65, a z 31. 01. 2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky z 27. 09. 2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, K. D. I., C-80/11 a C-142/11, bod 54).

103. Správny súd nepovažoval za problematické z hľadiska dôkaznej situácie vysporiadanie sa s prvými tromi podmienkami Axel Kittel testu. Za kľúčové a zároveň za najnáročnejšie z hľadiska dôkaznej preukaznosti považoval správny súd splnenie štvrtej podmienky, pričom tak, ako bolo uvedené už vyššie, len v prípade splnenia všetkých štyroch podmienok mohol byť správcom dane odopretý nárok na odpočet DPH z titulu účasti žalobcu na daňovom podvode. Podľa žalovaného správcu dane uniesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočnosti, že žalobca vedel alebo vzhľadom na okolnosti mohol a mal vedieť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

104. Zo žalôb vyplýva, že žalobcovi bola zrejmá skutočnosť, že dôkazné bremeno preukázať, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré bolo spojené s daňovým únikom, respektíve s daňovým podvodom, bolo na správcovi dane. Spochybňoval však neunesenie tohto dôkazného bremena. Tvrdil, že správca dane a žalovaný vychádzali len z vlastných domnienok o tom, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia na preverenie svojich dodávateľov. V kontexte uvedeného správny súd konštatuje, že sa stotožnil s názorom vysloveným správcom dane a žalovaným o tom, že si žalobca svojich obchodných partnerov – dodávateľské spoločnosti skutočne dostatočne neoveril, teda nevykonal úkony, resp. neprijal také kontrolné opatrenia, ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojou účasťou nezapojí do daňového podvodu. Tieto opatrenia nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. V zhode so stanoviskom žalovaného (i správcu dane) aj správny súd zastáva názor, že zistenia daňových orgánov poskytli dostatočné východiská pre právne posúdenie veci, že žalobca sa stal minimálne nevedome, nedbanlivostným konaním účastný na daňovom podvode, a že pokiaľ by bol urobil všetky opatrenia (majúce najmä preventívnu povahu), ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, musel by o tom vedieť.

105. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odpočítanie DPH nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré bolo od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že transakcia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (C-285/11 Bonik). V zmysle judikatúry Súdneho dvora tiež prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (body 35 a 37 rozsudku C-285/11 Bonik). Nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré je od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (C-409/04 Teleos, C-439/04). Obozretný daňový subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (C-80/11, C-142/11 bod 60).

106. Neuznať odpočítanie DPH možno teda aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Odmietnuť odpočítanie DPH však nemožno takej zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a zároveň prijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. To však nebol prípad žalobcu, ktorý preukázateľne neprijal žiadne takéto opatrenia. Oba predpoklady pre nemožnosť odmietnutia odpočítania DPH, teda konanie daňového subjektu v dobrej viere a prijatie všetkých opatrení, musia byť splnené súčasne. Pokiaľ by súd aj uznal, že žalobca konal v dobrej viere, ak uveril (nadobudol presvedčenie), že jeho dodávateľia sú spoľahlivým obchodným partnerom, určite nebola splnená druhá podmienka, že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Prirodzene sa mal žalobca zaujímať, či jeho dodávateľia disponujú materiálnym, technickým a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení. Zároveň nebolo správne mu zrejmé, prečo si ako dodávateľské spoločnosti zvolil žalobca také, ktorých konatelia boli nekontaktní, resp. to boli zahraničné osoby nezdržiavajúce sa na území SR. Žalobca sa podľa názoru správneho súdu mal intenzívnejšie zaujímať o svojich dodávateľov, preveriť si ich pozíciu, preveriť si ich podnikateľské aktivity, to ako sú realizované, prostredníctvom koho, mal sa kontaktovať so zapísanými konateľmi v obchodnom registri. Zistil by, že dodávateľia nemali zamestnancov prostredníctvom ktorých by mohli fakturované plnenia realizovať, nemali materiálne vybavenie, čo by viedlo k ďalším zisteniam, že dodávateľia plnenia by neboli schopní tieto poskytnúť.

107. Judikatúra Súdneho dvora predpokladá, aby aj samotný daňový subjekt bol vo vlastnom záujme obozretný, aby sa uistil, že sa nebude podieľať na daňovom podvode, vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť DPH. Správny súd považoval postoj žalobcu za nedostatočne obozretný, svedčiaci o ľahkovážnom konaní v podnikateľskom prostredí, v dôsledku ktorého sa sám vlastným nedbanlivostným počinaním vystavil riziku zapojenia do podvodných plnení. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že sám žalobca neprijal žiadne preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré v rámci zachovania obozretnosti mal prijať, aby zabránil svojej vedomej alebo nevedomej účasti na daňovom podvode.

108. V podaných žalobách žalobca taktiež namietal, že splnil všetky povinnosti vyplývajúce mu z príslušných ustanovení Zákona o DPH, Správneho poriadku a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré mu umožňovali odpočítať DPH z faktúr vystavených dodávateľmi NIALA s. r. o. a UNAM s.r.o. Správny súd k uvedeným námietkam žalobcu konštatuje, že správca dane, ani žalovaný nespochybnovali, že žalobca si splnil všetky povinnosti v zmysle Zákona o DPH, ale že neprijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nestal súčasťou daňového podvodného konania. Správca dane zistil, že žalobca síce neporušil priamo ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy) o tom, že zdaniteľné obchody sa nemohli uskutočniť tak, ako je uvedené na žalobcom predložených faktúrach.

109. Správny súd zdôrazňuje, že má za to, že správca dane a žalovaný uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj to, že žalobca o ňom mal alebo mohol vedieť. Naopak, daňový subjekt nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

110. V zmysle uvedeného dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti žalobných námietok žalobcu, a preto správne žaloby zamietol podľa § 190 SSP.

111. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého 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. Nakoľko žalobca v konaní úspešný nebol, správny súd mu náhradu trov konania nepriznal. Rovnako správny súd nepriznal náhradu trov konania ani žalovanému keďže mal za to, že neboli splnené podmienky pre jej priznanie podľa § 168 SSP, t.j. výnimočnosť situácie.

112. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Banskej Bystrici pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je p r í p u s t n á kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno 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 krajský 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 vyššie pod písm. g) až i) 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.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Kasačnú sťažnosť je potrebné 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.