

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-75S/28/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200196  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 01. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Slivová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200196.3

## 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 Bratislava, 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 rozhodnutia žalovaného č. 100207153/2022 zo dňa 01. februára 2022, takto

### rozhodol:

Správny súd v Banskej Bystrici žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

Prvostupňové rozhodnutie

1. Daňový úrad Banská ako správca dane rozhodnutím č. 101619532/2021 zo dňa 02.09.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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 3.135,20 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018. 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 jún 2018.

2. O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2018 vyhotovil správca dane Protokol č. 100449777/2021 zo dňa 17.03.2021. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 9.443,81 Eur, z toho vo výške 755,20 Eur z nasledujúcej prijatej faktúry 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\_052, interné č. 194/2018, dátum dodania: 30.06.2018, základ dane: 3.776,- Eur, DPH 20 %: 755,20 Eur, suma celkom 4.531,20 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).

3. 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“.

4. V rámci preverovania obchodov zamestnanci správca 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.

5. 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 správca dane o nemožnosti jeho predvedenia, keďže sa na adrese pobytu zapísanej v obchodnom registri nenachádzal.

6. 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.

7. 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. – D. D. C. E. sa dlhodobo nezdržiava na území SR, Zároveň správca dane zistil, že daňový subjekt NIALA s.r.o. nedisponoval žiadnym hnuiteľným majetkom.

8. 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 – v čase vydanie prvostupňového rozhodnutia boli jeho daňové nedoplatky vo výške 89.440,67 Eur. 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.

9. Na podklade odpovede 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).

10. Správca dane v ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľskú faktúru od spoločnosti NIALA s.r.o., z ktorej si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2018 uplatnil odpočítanie dane. K zdaniteľným plneniam uvedeným na faktúre prijatej od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúre z dôvodu, že pravdivo nepreukazovala 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 správca dane, či mal žalobca uzatvorené obchodné zmluvy v zdaňovacom období január 2018 – august 2018 vyjadril, že písomné obchodné zmluvy neboli uzatvorené.

11. 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.

12. Žalobca správcovi dane nepreukázal, prečo si na vykonávanie na faktúre 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 faktúre 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.

13. 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.

14. 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 faktúre a správca dane. 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 755,20 Eur.

15. Rovnakou daňovou kontrolou bolo taktiež zistené, že si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 9.443,81 Eur, z toho 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\_, interné č. 1952018, dátum dodania: 30.06.2018, základ dane 1.000,- Eur, DPH 20 %: 200,- Eur, suma celkom 1.200,- Eur, predmet fakturácie: administratívne práce za mesiac jún 2018 – podľa zmluvy.

16. 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.

17. 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 príľahlým pozemkom. 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.

18. 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.

19. 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 jún 2018 neposkytol.

20. Správca dane na základe odpovede 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.

21. Na podklade odpovede 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.

22. 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.

23. Správca dane v ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia poukázal na to, že žalobca k daňovej kontrole predložil dodávateľskú faktúru od spoločnosti UNAM s.r.o. s predmetom plnenia – administratívne práce. K zdaniateľnému plneniu uvedenému na faktúre prijatej od tejto spoločnosti však nepredložil správcovi dane žiadne iné doklady a dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Kontrolou správca dane spochybnil vierohodnosť údajov uvedených na faktúre 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.

24. Vykonanou kontrolou správca dane zistil, že daňový subjekt UNAM s.r.o. v zdaňovacom období jún 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.

25. 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 nevedel a nevysvetlil o aké administratívne práce sa malo jednať, 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 predloženej faktúre. Samotná faktúra pritom nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto skutočnostiach.

26. Na základe vyššie uvedených skutočností nebolo vierohodným spôsobom preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu 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 faktúre. 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 200,- Eur.

27. Správcom dane bolo na základe predložených dokladov k daňovej kontrole zároveň zistené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 9.443,81 Eur, z toho vo výške 2.180,- Eur z nasledujúcich faktúr od daňového subjektu RUFPRAK s.r.o., so sídlom Ľuda Ondrejova 4007/33, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 232 102, ktorý bol rozhodnutím súdu o zrušení obchodnej spoločnosti podľa § 68 ods. 4 písm. b) Obchodného zákonníka z dôvodov podľa § 68b Obchodného zákonníka ku dňu 27.09.2022 z obchodného registra vymazaný (ďalej len „RUFPRAK s. r. o.“):

- faktúra č. 201806048, interné č. 1992018, dátum dodania: 15.06.2018, základ dane 2.150,- Eur, DPH 20 %: 430,- Eur, suma celkom 2.580,- Eur, predmet fakturácie: tovar podľa dodacieho listu zo dňa 15.06.2018 (Carien XARIOS 600TH PB507255 – 1 ks);

- faktúra č. 201806049, interné č. 2002018, dátum dodania: 18.06.2018, základ dane: 3.200,- Eur, DPH 20 %: 640,- Eur, suma celkom: 3.840,- Eur, predmet fakturácie: tovar podľa dodacieho listu zo dňa 18.06.2018 (Čeko BAR 0700800 – 1 kus);

- faktúra č. 201806050, interné č. 2012018, dátum dodania: 20.06.2018, základ dane: 3.200,- Eur, DPH 20 %: 640,- Eur, suma celkom: 3.840,- Eur, predmet fakturácie: tovar podľa dodacieho listu zo dňa 20.06.2018 (Čeko BAR 0704678 – 1 kus) a

- faktúra č. 201806051, interné č. 2022018, dátum dodania: 22.06.2018, základ dane: 2.350,- Eur, DPH 20 %: 470,- Eur, suma celkom: 2.820,- Eur, predmet fakturácie: tovar podľa dodacieho listu zo dňa 22.06.2018 (Themo King V-500 MAX TC – 1 ks).

28. Správca dane v rámci preverovania obchodov dňa 15.07.2020 vypočul predvedeného svedka M. L. – konateľa obchodnej spoločnosti RUFPRAK s. r. o., ktorý pri ústnom pojednávaní nepredložil žiadne účtovné a daňové dokumenty preukazujúce vykonávanie ekonomickej činnosti vyššie uvedenej spoločnosti v období január 2018 – august 2018. O spoločnosti RUFPRAK s. r. o. uviedol, že mala sídlo v rodinnom dome, kde mala prenajatú jednu miestnosť a o iných priestoroch nevedel. Ďalej uviedol, že spoločnosť nemala hmotný majetok a ani zamestnancov. K svojmu pôsobeniu v danej spoločnosti ozrejmil, že je na neho napísaná za mesačnú odmenu 300,- Eur, ktorú mu vyplácala osoba – I. M.. K faktúram vystaveným spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu nevedel uviesť o aký tovar sa jednalo, aké služby, kým a kde boli tieto poskytnuté. K ekonomickej činnosti spoločnosti sa vyjadril, že všetko zabezpečoval I. M.. K úhradám vystavených faktúr uviedol, že na bankový účet vedený v N. D. chodili peniaze, pričom účtom disponoval on, ako i I. M., ale peniaze vyberal len I. M..

29. V kontexte vyššie uvedeného správca dane zdôraznil, že v čase dodania zdaniteľných plnení, t.j. v mesiaci jún 2018 za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. vystupoval I. M., avšak bez udelenia plnej moci konateľom spoločnosti, pričom štatutár spoločnosti – M. L. nemal žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti. Toto konanie vyhodnotil správca dane ako podvodné.

30. Správca dane sa v rámci preverovania obchodov snažil vypočuť i svedka I. M. – niekdajšieho konateľa obchodnej spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Z uvedeného dôvodu mu bolo dňa 20.10.2020 zaslané predvolanie na výsluch svedka č. 101593789/2020 zo dňa 19.10.2020, ktoré mu bolo doručené v zmysle § 31 ods. 4 Daňového poriadku dňa 11.11.2020. Vypočutie svedka sa malo konať dňa 16.11.2020, na

ktoré sa svedok I. M. nedostavil. Z uvedeného dôvodu správca dane doručil Colnému úradu Banská Bystrica žiadosť o predvedenie I. M. č. 101753193/2020 zo dňa 19.11.2020, ktorý dňa 11.12.2020 zamestnancov správcu dane telefonicky kontaktoval a požiadal správcu dane o možnosť vypovedať ako svedok v rámci ústneho pojednávania, ktoré navrhol na deň 11.01.2021 o 8.30 h. na Daňovom úrade Banská Bystrica, pobočka Zvolen, s ktorým správca dane súhlasil. V navrhnutom termíne sa I. M. na ústne pojednávania bez ospravedlnenia nedostavil.

31. Správca dane na základe výpisov z bankových účtov v Československej obchodnej banke a.s. a vo Všeobecnej úverovej banke, a.s. konštatoval, že na oba účty boli pripisované finančné prostriedky, ktoré boli následne vyberané v hotovosti I. M.. Toto konanie nemožno podľa vyjadrenia správcu dane považovať za štandardné. Výbery finančných prostriedkov z bankového účtu, hneď po ich pripísaní sú v obchodnej praxi neobvyklé a majú znaky podvodného správania.

32. Za účelom náležitého zistenia skutkového stavu správca danie nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly daňového subjektu RUFPRAK s. r. o., vykonávanej na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, o čom vyhotovil Úradný záznam č. 100232894/2021 zo dňa 05.02.2021. Správca dane nahliadnutím do daňového spisu zistil, že daňový subjekt RUFPRAK s.r.o. v kontrolovanom výkaze podanom za zdaňovacie obdobie jún 2018 deklaroval ako svojich dodávateľov spoločnosti:

- CARPATHIA CAPITAL, s.r.o., so sídlom Muľa 1, IČO: 36 398 331, ktorej konateľom bol O. C. (spoločnosť zrušená od 07.09.2019) a

- J&G STAVING, s.r.o., so sídlom Muľa 1, IČO: 46 676 163, ktorej konateľom bol taktiež O. C. (spoločnosť zrušená od 02.07.2020).

Spoločnosť CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepotvrdila dodanie žiadnych zdaniteľných plnení pre daňový subjekt RUFPRAK s.r.o. a na výzvy správcu dane nereagovala. Posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie apríl 2018. Registrácia na DPH jej bola zrušená dňom 30.11.2018. Spoločnosť J&G STAVING, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018. Registrácia na DPH jej bola zrušená dňom 31.10.2018. Konateľ uvedených spoločností O. C. sa na výsluch svedka nedostavil, pričom naň nebol ani predvedený, keďže sa na adrese svojho bydliska nenachádzal.

33. Správca dane nahliadol aj do časti daňového spisu z daňovej kontroly žalobcu vykonanej na DPH za zdaňovacie obdobie október – december 2018, o čom vyhotovil Úradný záznam č. 100286049/2021 zo dňa 18.02.2021. Správca dane nahliadnutím do daňového spisu zistil, že žalobca na výzvu správcu dane predložil k zdaniteľným obchodom za zdaňovacie obdobie október – december 2018, ktoré mali byť uskutočnené medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom RUFPRAK s. r. o. vyjadrenie, že služby uvedené v jednotlivých faktúrach dodala spoločnosť RUFPRAK s. r. o. K dodaniu fakturovaných služieb riadne došlo o čom mali svedčiť objednávky, faktúry a doklady o zaplatení. Jednotlivé zmluvy boli uzatvorené ústne, a to v súlade s príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka. Objednávky za žalobcu vyhotovovala A. H. L. zo spoločnosti TRANS – POINT SK s.r.o. (v tom čase EK – Ekonomik s.r.o.), pričom služby boli objednávané formou písomných objednávok. Žalobca nevedel označiť osoby, ktoré boli prítomné pri realizácii prác za RUFPRAK s. r. o. osobne. Výstupy za logistické služby odovzdával pán I. M. priamo konateľovi žalobcu – B. P., alebo vedúcemu zamestnancovi žalobcu – E. P.. Odsúhlasovanie množstva a kvality prác mal na starosti za žalobcu konateľ alebo vedúci zamestnanec. Ku kvalite prevedenia prác sa priamo počas niektorých prác vyjadrovali aj šoféri vozidiel. K úhradám faktúr žalobca uviedol, že tieto boli uhrádzané bankovým prevodom. Zároveň žalobca uviedol, že nebol na adrese spoločnosti RUFPRAK s. r. o. a jednal iba s pánom I. M., o ktorom sa domnieval, že je konateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Ďalej správca dane z vyššie uvedeného spisu z daňovej kontroly zistil aj rozpory medzi výpoveďou konateľa žalobcu a jeho zamestnancov a výpoveďou konateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. ohľadom miesta, kde boli služby vykonávané. Q. I. M. sa vo svojej výpovedi zo dňa 23.06.2020 vyjadril, že predmetné služby boli poskytnuté v sídle spoločnosti žalobcu, v tom čase na adrese J. XX, P. a konateľ žalobcu, ako aj svedkovia E. P. a F. J. uviedli, že predmetné služby boli poskytnuté v areáli skladu, ktorý patril spoločnosti INMEDIA, spol. s. r. o., na adrese O. O. XXXX, R..

34. Následne správca dane v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október – november 2018 predvolal ako svedka externú účtovníčku žalobcu – K. H. L., ktorá počas svojej svedeckej výpovede dňa 24.09.2020 k spoločnosti RUFPRAK s. r. o. uviedla, že bola dodávateľskou spoločnosťou žalobcu. Vyjadrila sa, že ako účtovníčka žalobcu štandardným spôsobom preverila dodávateľa pomocou softwaru, či bola spoločnosť identifikovaná pre DPH, či mala pridelené IČ DPH, či nebola uvedená na tzv. čiernej listine – informačné zoznamy FS SR. Cez obchodný register zároveň overila, či predmety plnenia

uvedené na faktúrach boli aj predmetom činnosti dodávateľa. Vyjadrila sa, že pri spoločnosti RUFPRAK s. r. o. bolo pri preverovaniach všetko v poriadku. Ako účtovníčka vyhotovovala za žalobcu písomné objednávky na služby, ktoré mal realizovať dodávateľ RUFPRAK s. r. o. Na uvedených objednávkach neboli objednané jednotlivé služby, ale boli to objednávky na dodanie služieb na niekoľko mesiacov, na dobu neurčitú.

35. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane získal dôkazy, že žalobca jednal veľmi nezodpovedne, keď si pri obchodných transakciách neoveril sídlo daňového subjektu RUFPRAK s. r. o. Zároveň si neoveril ani dôveryhodnosť štatutárov tejto spoločnosti. Vždy jednal len so splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. I. M., o ktorom sa domnieval, že je jej konateľom. V čase realizácie deklarovaných plnení nikdy nejednal s konateľom spoločnosti – M. L., ktorý bol v tom čase jediným konateľom spoločnosti RUFPRAK s.r.o. Túto skutočnosť si neoveril vo verejne dostupnom obchodnom registri. Žiadnym spôsobom nepreveril, či jedná s osobou oprávnenou konať za spoločnosť RUFPRAK, s. r. o. Zároveň si žalobca neoveril ani skutočnosť, či spoločnosť RUFPRAK s. r. o. disponuje vhodným materiálno-technickým a personálnym zabezpečením, aby mohla realizovať dodanie tovaru a vykonávať predmetné služby. Žalobca opomenul preveriť i to, kto bude služby vykonávať a nezaujímal sa ani o obchodných partnerov spoločnosti RUFPRAK s. r. o., ktorí sa mali podieľať na realizácii dohodnutých služieb. Správca dane uviedol, že I. M. sa podľa jemu predloženého splnomocnenia splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. stal až dňa 20.11.2018. Predmetnú skutočnosť považoval správca dane za dôkaz o tom, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na konaní, ktoré sa javí ako obchádzanie zákona. Správca dane zdôraznil, že skutočnosť, že overenie spoločnosti RUFPRAK s. r. o. zabezpečovala pre žalobcu externá účtovníčka K. H. L., neznamená, že žalobca je zbavený zodpovednosti. Bolo práve na ňom, aby sa uistil o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera v postavení dodávateľa.

36. Na podklade odpovedi zo Sociálnej poisťovni zo dňa 04.02.2021 správca ďalej zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január – august 2018 daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. nezamestnával žiadnych zamestnancov.

37. Správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že žalobca neporušil priamo konkrétne ustanovenia Zákona o DPH, ale mal dôkazy (z údajov z analytického systému kontrolných výkazov, z údajov z informačného systému Finančnej správy, z ústnych pojednávaní – výsluch svedkov, informácií zo Sociálnej poisťovne) o tom, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako to je uvedené na faktúrach a správca dane dokázal, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazovalo znaky podvodu, resp. podvodu sa dopustili iné osoby v reťazi spoločností, ktorého súčasťou bol i žalobca.

38. 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.

39. Správca dane nespochybnil ani existenciu zdaniteľných plnení, ale spochybnil dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi spoločnosťou RUFPRAK s. r. o., tak ako do deklaroval žalobca predloženými dokladmi. Správca dane uviedol, že rozsiahlym dokazovaním preukázal, že deklarované zdaniteľné plnenia neboli dodané osobou na faktúre uvedenej, t.j. spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi.

40. Podľa zistení správcu dane, dodávateľ uvedený na preverovaných faktúrach nemal v čase ich vystavenia materiálne, technické, ani personálne vybavenie na vykonávanie fakturovaných zdaniteľných obchodov.

41. Správca dane poukázal na to, že konateľ daňového subjektu RUFPRAK s. r. o. M. L., nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti k deklarovaným zdaniteľným plneniam, ktoré mal za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. zabezpečovať I. M.. V čase dodania zdaniteľných plnení – tovarov nebol I. M. osobou oprávnenou konať za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. zároveň správcovi dane nepredložila žiadne účtovné a nadobúdacie doklady, ktoré by preukazovali jej vlastnícky vzťah k uvedeným tovarom. Správca dane zároveň konštatoval, že sa mu nepodarilo preveriť dodanie týchto tovarov v subdodávke od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., avšak skutočnosť, že uvedené spoločnosti nepodali za zdaňovacie obdobie jún 2018 daňové priznanie k DPH

a kontrolný výkaz bolo pre správcu dane dostatočným dôkaz o tom, že pri deklarovaných zdaniteľných plneniach došlo k daňovému úniku.

42. Na základe vyššie uvedených skutočností mal správca dane za to, že preukázal daňový únik na DPH. Zároveň zosumarizoval, že z jeho zistení vyplýva, že:

- daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. nepredložil správcovi dane účtovníctvo a faktúry, čím neumožnil správcovi dane preveriť pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2018;
- daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. si v zdaňovacom období jún – august 2018 na základe informácií z KV DPH uplatnil odpočítanie DPH z prijatých faktúr od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., ktoré daň nepriznali a neodviedli ju do štátneho rozpočtu;
- daňový subjekt CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepodal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, a teda nedeklaroval žiadne dodanie tovarov a služieb pre daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. Spoločnosť CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. nepriznala podľa údajov získaných z dátového skladu Finančnej správy Slovenskej republiky v zdaňovacom období jún 2018 žiadne dodanie tovarov a služieb;
- daňový subjekt J&G STAVING, s.r.o. nepodal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, a taktiež nedeklaroval žiadne dodania tovarov a služieb pre daňový subjekt RUFPRAK s. r. o.

Správca dane po preskúmaní všetkých predložených dokladov žalobcu, ako aj všetkých informácií a dôkazov získaných v rámci preverovania reálnosti uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a daňovým subjektom RUFPRAK s. r. o. zistil, že v preverovanom prípade žalobca nebol oprávnený odpočítať DPH z vyššie uvedených prijatých faktúr od daňového subjektu RUFPRAK s. r. o.

43. Správca dane mal za to, že riadne preukázal, že žalobca nevykonal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné v reálnej miere očakávať, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach označených podvodom vo vzťahu k DPH, t.j. mal za preukázané, že žalobca mohol vedieť, ak by dodržal potrebnú náležitú starostlivosť, že dodávky mohli byť poznačené podvodným konaním a preto neuznal odpočet dane od dodávateľa RUFPRAK s. r. o. v sume 2.180,- Eur.

44. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia 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“.

45. 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 D. L., B. B. M.).

46. 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?

47. Pri hodnotení, či u posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik správca dane uviedol, že spoločnosti NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o., ako aj dodávateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. (CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING 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. a RUFPRAK 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. U spoločnosti UNAM s.r.o., CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING s.r.o. mal správca dane za to, že dokázal, že uvedené spoločnosti nepodali daňové priznania k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, nepriznali a neodviedli DPH a tým došlo k daňovému úniku. Uvedené zistenia správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že pri odpočítaní dane z faktúr vystavených vyššie deklarovateľmi v daňovom priznaní podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie jún 2018 došlo k daňovému úniku.

48. 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. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. taktiež nemala ekonomické, materiálne a personálne zabezpečenie pre dodanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Nemala vlastné alebo prenajaté prevádzkové priestory a nemala ani technické vybavenie, ktoré by využívala za účelom uskutočnenia ekonomickej činnosti. Jej konateľ – M. L. nevedel uviesť nič podstatné o ekonomickej činnosti spoločnosti, nevykonával riadenie spoločnosti a daňový subjekt RUFPRAK s. r. o. bol zastupovaný v čase dodania tovarov, t.j. v júni 2018 neoprávnenou osobou – I. M.. 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 RUFPRAK s. r. o. nepredložila správcovi dane požadované daňové a účtovné doklady, na výzvy správcu dane taktiež nereagovala. Jej konateľ bol na ústne pojednávanie predvedený. I. M. so správcom dane vykonávajúci kontrolu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2018 nespolupracoval. 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 deklarovateľov NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o. bolo priamo spojené s obchádzaním zákona, pretože uvedené spoločnosti sa ako dodávatelia žalobcu dopustili daňového úniku.

49. 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. Pri posudzovaní zdaniteľných obchodov – dodanie tovaru od deklarovateľov RUFPRAK s. r. o. správca dane vypočul konateľa uvedenej spoločnosti a nahliadol do časti daňového spisu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie október –december 2018 a získal tak rozhodujúce dôkazy preukazujúce, že posudzované zdaniteľné obchody priamo súviseli s podvodným konaním.

50. 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., UNAM s.r.o. a RUFPRAK 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 neobzretné a neuvážlivé. Správca dane zdôraznil, že žalobca si dostatočne neoveril svojich dodávateľov, neuskutočnil prieskum trhu, nezískal informácie o dodávateľoch NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK 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.

51. V ďalšej časti prvostupňového rozhodnutia 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 zaťažovaný 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. S. M., O. M., O. M.. 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. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. vzhľadom na preukázané skutočnosti a to, že si v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018 odpočítala daň z dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o., a títo daň nepriznali a neodviedli, sa dopustila daňového úniku. Odpočítanie dane z deklarovaných faktúr vystavených daňovým subjektom RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu v daňovom priznaní sa stalo neoprávnenou daňovou výhodou u žalobcu.

52. Na základe vyhodnotenia vyššie uvedených dôkazov, správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sume 3.135,20 Eur, ktorú si odpočítal z faktúry č. 2018\_052 (int. č. 194/2018), prijatej od spoločnosti NIALA s.r.o. v sume 755,20 Eur, z faktúry č. 2018\_011 (int. č. 195/2018) od spoločnosti UNAM s.r.o. v sume 200,- Eur a z faktúr č. 201806048 (int. č. 199/2018), č. 201806049 (int. č. 200/2018), č. 20180602050 (int. č. 2012/2018) a č. 201806051 (int. č. 202/2018) od spoločnosti RUFPRAK s. r. o. v sume 2.180,- Eur. Dôvodom neuznania dane bola teda správcom preukázaná skutočnosť, že žalobca vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím faktúr od spoločností NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o. sa zapojil do konania, ktoré malo znaky obchádzania zákona, ktorého sa dopustili vyššie uvedené spoločnosti, pretože pri tomto konaní došlo k daňovému úniku priamo u žalobcu.

#### Druhostupňové rozhodnutie

53. Žalovaný rozhodnutím č. 100207153/2022 zo dňa 01.02.2022 prvostupňové rozhodnutie s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku, konajúc o odvolaní žalobcu, potvrdil. Žalovaný zopakoval skutkový stav zistený správcou dane a po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania, odvolaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia, ako aj s obsahom pripojeného spisového materiálu uviedol, že nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Mal za to, že tieto závery vytvárali dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku prvostupňového rozhodnutia. Preto sa s ním žalovaný stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správcou dane za správne. Žalovaný vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v odvolaní ako nedôvodné. K námietkam uvedeným v odvolaní 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.

54. Žalobca v odvolaní 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., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o. Žalovaný mal za to, že prvostupňové

rozhodnutie nebolo 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 prvostupňovom rozhodnutí vysporiadal.

55. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí 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. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane nespochybňoval reálne dodanie služieb a tovarov spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi. Preverované dodávky podľa správcu dane nesú v sebe prvky podvodu na stupni subdodávateľov spoločnosti RUFPRAK s. r. o. Pochybnosti správcu dane smerovali výlučne k subdodávateľom uvedenej dodávateľskej spoločnosti, s ktorými žalobca nemal zmluvný vzťah. Jednalo sa o spoločnosti CARPATHIA CAPITAL s. r. o. a J&G STAVING, s.r.o. Podľa žalobcu bolo na správcovi dane, aby zisťoval, 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 hmotnoprávnych 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 definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí“. 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 dodávatelia 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.

56. 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 správcom 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. 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 správcom dane nekomunikovali, zároveň spoločnosť UNAM s.r.o. daňové priznanie k DPH a kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie jún 2018 ani nepodala. Zo správcov dane vykonaných zistení takisto vyplynulo, že žalobca nepreukázal, kto z vyššie uvedenej dodávateľskej spoločnosti 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., napriek tomu, že konateľmi oboch spoločností boli zahraničné osoby, ktoré sa na území SR nezdržovali.

57. Žalovaný dodal, že takisto v možnostiach žalobcu bolo overiť si dôveryhodnosť štatutára spoločnosti RUFPRAK s. r. o., avšak práve žalobca tak neučinil. Žalobca si nepreveril osobu I. M., konajúcu za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. a jeho právny vzťah k tejto spoločnosti. V zdaňovacom období jún 2018 bol v tom čase jediný konateľ spoločnosti M. L. I. M., s ktorým žalobca jednal sa stal splnomocneným zástupcom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. až dňa 20.11.2018. Ďalej žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru. Z dôvodu zistenia poznatkov a informácií o všetkých dôležitých skutočnostiach, pre správne a objektívne rozhodnutie, správca dane nahliadol do časti daňového spisu z daňovej kontroly žalobcu za zdaňovacie obdobie október až december 2018, kde získal informácie, že objednávky za žalobcu uskutočňovala A. H. L., účtovníčka spoločnosti RUFPRAK s. r. o., pri realizácii zdaniteľných obchodov vystupoval I. M. a za žalobcu jej konateľ – B. P.. Žalobca nevedel označiť osoby, ktoré boli prítomné pri realizácii prác za spoločnosť RUFPRAK s. r. o., nevedel či sa jednalo priamo o zamestnancov dodávateľa alebo subdodávateľov. Výstupy za logistické služby odovzdával pán M. priamo konateľovi žalobcu, alebo vedúcemu zamestnancovi – E. P.. Ku kvalite prevedenia prác sa miestami vyjadrovali aj šoféri vozidiel. Vystavené faktúry boli žalobcom uhrádzané bankovým prevodom. Žalobca na adrese sídla dodávateľa RUFPRAK s. r. o. nebol a jednal iba s pánom I. M., o ktorom sa domnieval, že je konateľom spoločnosti. Konateľ spoločnosti RUFPRAK s. r. o. – M. L. počas svojej svedeckej výpovede nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti k deklaroványm zdaniteľným plneniam, ktoré mal za spoločnosť zabezpečovať I. M.. V čase dodania zdaniteľných plnení – tovarov nebol I. M. v žiadnom právnom vzťahu k spoločnosti RUFPRAK s. r. o., nebol jej zamestnancom alebo splnomocneným zástupcom. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nepredložila správcovi dane žiadne účtovné doklady a nadobúdacie doklady, ktoré by preukazovali vlastnícky vzťah spoločnosti RUFPRAK s. r. o. k uvedeným tovarom. Takisto ani žalobca počas výkonu daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane a skutočné dodanie tovaru, jeho pôvod a účel za akým bol žalobcom zakúpený. Zároveň žalovaný poukázal na to, že v čase vystavenia faktúr nemala spoločnosť RUFPRAK s. r. o. materiálne, technické, či technické vybavenie na vykonávanie fakturovaných zdaniteľných plnení. Z nahliadnutia do spisu daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti RUFPRAK s. r. o. za zdaňovacie obdobie jún 2018 správca dane zistil, že v kontrolnom výkaze podanom za preverované zdaňovacie obdobie deklarovala spoločnosť ako svojich dodávateľov spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o. Tieto spoločnosti mali spoločného konateľa – O. C., ktorý so správcov dane nespupracoval. Obe uvedené spoločnosti podali posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018, ich registrácia na DPH bola z úradnej moci zrušená, a teda žalobca sa stal súčasťou podvodného obchodného reťazca, keďže spoločnosť RUFPRAK s. r. o. ako priamy dodávateľ žalobcu deklarovala v podanom kontrolnom výkaze zdaniteľné plnenia od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s. r. o. a J&G STAVING, s.r.o., ktoré daňové priznania k DPH nepodali a neodviedli daň do štátneho rozpočtu.

58. Podľa názoru žalovaného, 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. Zo zistenia správcu dane mal žalovaný za preukázané, že žalobca si nepreveril sídla dodávateľských spoločností, nezisťoval kým a ako budú práce vykonávané, nepreveril si, či jedná s oprávnenou osobou dodávateľskej spoločnosti, z čoho vyplýva, že neprijal žiadne rozumné opatrenie na zabránenie svojej účasti na daňovom podvode. 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., NIALA s.r.o. a RUFPRAK s. r. o.

59. 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 zneužiteľná, 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“.

60. V ďalšej časti napadnutého rozhodnutia 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 spoločnosť 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. Správca dane neuznanie odpočítania dane z vystavených faktúr spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. pre žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2018 posúdil na základe toho, že u dodávateľa došlo k zisteniu zapojenia do podvodu v oblasti DPH, t.j. že plnenie, z ktorého si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane bolo spojené s podvodným konaním. Z toho dôvodu bolo možné zo strany správcu dane nepriznať právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období jún 2018 z preverovaných plnení, keďže na základe správcu dane získaných dôkazov bolo preukázané, že žalobca o daňovom podvode uskutočnenom u dodávateľa a subdodávateľských spoločností mal alebo mohol vedieť. Správca dane teda na základe objektívnych skutočností prijal správny záver, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca a mohol alebo musel vedieť, že sa svojím plnením zúčastňoval na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.

61. 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.

62. V závere napadnutého rozhodnutia 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 svojho rozhodnutia, ktorého štruktúra bola logická, prehľadná a zrozumiteľná. Vo svojom rozhodnutí náležite uviedol skutočnosti, na základe ktorých žalobcovi vyrubil rozdiel dane. Ďalej z odôvodnenia rozhodnutia 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 neunesol 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.

#### Správna žaloba – žalobné body

63. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca tvrdil ukrátenie na jeho právach z dôvodu nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, pričom nezákonnosť rozhodnutia žalovaného a nesprávny postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu videl žalobca v tom, že:

- a) napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b) napadnuté rozhodnutie je 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 napadnutého rozhodnutia 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 nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

64. 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.

65. Pokiaľ ide o dodávateľa RUFPRAK s. r. o. žalobca poukázal na to, že aj z výpovede konateľa žalobcu, ako aj z výpovede svedka I. M. malo vyplývať, že spoločnosť RUFPRAK s. r. o. žalobcovi dodala služby uvedené v predmetných faktúrach, a to na základe riadne uzatvoreného obchodného vzťahu. Vykonanie zdaniteľných plnení mali potvrdiť i svedkovia E. P. a F. J.. Žalobca zdôraznil, že z rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného vyplýva, že nebolo spochybnené reálne dodanie služieb a tovarov spoločnosťou RUFPRAK s. r. o. žalobcovi. Preverované dodávky niesli prvky podvodu na stupni subdodávateľov spoločnosti RUFPRAK s. r. o., pričom pochybnosti smerovali výlučne k subdodávateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o., s ktorými žalobca nemal zmluvný vzťah. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že pri preverovaní jednotlivých dodávateľov títo nevykázali žiadny hmotný, či nehmotný majetok za kontrolované zdaňovacie obdobie, nemali zamestnancov, pričom aj toto boli dôvody pre ktoré považoval konanie dodávateľov žalobcu za podvodné. Navyše, podľa žalovaného a správcu dane si žalobca mohol takého skutočnosti vo vzťahu ku svojím dodávateľom zistiť. Žalobca mal pri tom za to, že z voľne dostupných registrov nemožno takéto informácie získať. Správca dane nepreveroval len dodávateľov, ale vo vzťahu k spoločnosti RUFPRAK s. r. o. aj jej dodávateľov, a to pomerne precíznym spôsobom, vrátane vyžiadania si súčinnosti od príslušných orgánov štátnej správy, využitia informačného systému Finančnej správy Slovenskej

republiky, súčinnosti zo Sociálnej poisťovne. Takúto rozsiahlu možnosť preverovania dodávateľov a subdodávateľov nemal žalobca možnosť a právomoc vykonať. Navyše, žalobca poukázal na to, že ani nemá možnosť preskúmať činnosť a plnenie zákonných povinností iných podnikateľských subjektov s ktorými nie je v obchodnoprávnom vzťahu (CARPATHIA CAPITAL s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o.), u ktorých správca dane tvrdil, že došlo k podvodnému konaniu. Žalobca vo vzťahu k dodávateľovi RUFPRAK s. r. o. namietal, že si dostatočným spôsobom preveril svojho dodávateľa, čo potvrdila aj svedecká výpoveď K. H. L. zo dňa 24.09.2020, ktorá v kontrolovanom období vykonávala pre žalobcu účtovnícke služby a jednoznačne potvrdila, že dostatočným spôsobom preverila spoločnosť RUFPRAK s. r. o., pričom nedošlo k zisteniu žiadnych pochybností vo vzťahu k tejto spoločnosti. Preverenie svedkyňa vykonala cez software KROS OMEGA.

66. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v správnu žalobou napadnutom rozhodnutí 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 dodávateľa, resp. subdodávateľa 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 domnievok, 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.

67. V závere žaloby žalobca zdôraznil že, nemal zákonnú možnosť (a ani povinnosť) preverovať si, či si jeho dodávateľa plnia svoje účtovné a daňové povinnosti. Rovnako nemal ani povinnosť preverovať si, či jeho dodávateľa 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 napadnutého rozhodnutia.

68. 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 žalobe

69. Podaním zo dňa 12.07.2022 sa k veci vyjadril žalovaný. Uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane je zákonné a netrpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Žalovaný zdôraznil, že v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom žalobcom v odvolaní a mal za to, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutie, 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 podanej žalobe za nedôvodné.

70. Vo vyjadrení k žalobe žalovaný ďalej uviedol, že žalobné námietky žalobcu boli totožné s odvolacími námietkami, s ktorými sa žalovaný dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí. Žalovaný už v napadnutom rozhodnutí 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.

71. 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.

72. Žalovaný mal za to, ako uviedol aj v napadnutom rozhodnutí, 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 opatrenie 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 správcom 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. 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 správcom dane nekomunikovali. Zároveň spoločnosť UNAM s.r.o. daňové priznanie k DPH a kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie jún 2018 ani nepodala. Takisto ani žalobca nepreukázal, kto za spoločnosti vykonal predmetné práce. 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 správcu 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.

73. Žalovaný ďalej uviedol, že takisto v možnostiach žalobcu bolo overiť si dôveryhodnosť štatutára spoločnosti RUFPRAK s. r. o., avšak práve žalobca tak neučinil, nepreveril si osobu I. M. konajúcu za uvedenú spoločnosť a jeho právny vzťah k tejto spoločnosti, hoci bol v rozhodnom čase jediným konateľom spoločnosti M. L.. Žalovaný zdôraznil, že to bol práve žalobca, ktorý nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru. Z dôvodu získania poznatkov a informácií pre správne a objektívne rozhodnutie, správca dane nahliadol do časti daňového spisu z daňovej kontroly žalobcu za zdaňovacie obdobie október – december 2018, kde získal informácie, že objednávky za žalobcu uskutočňovala A. H. L., pri realizácii zdaniteľných obchodov vystupoval I. M. a za žalobcu konateľ B. P.. Žalobca nevedel označiť osoby, ktoré boli prítomné pri realizácii prác za spoločnosť RUFPRAK s. r. o. Ďalej žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal ústne pojednávanie, na ktorom ako svedka vypočul konateľa spoločnosti RUFPRAK s. r. o. M. L., ktorý nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti k deklarovaným zdaniteľným plneniam, ktoré mal za spoločnosť zabezpečovať I. M.. Spoločnosť RUFPRAK s. r. o. nepredložila správcovi dane žiadne účtovné doklady a nadobúdacie doklady, ktoré by preukazovali jej vlastnícky vzťah k vyššie uvedeným tovarom. Takisto ani žalobca počas výkonu daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti správcu dane a preukázal skutočné dodanie tovaru, jeho pôvod a účel za akým ho žalobca od spoločnosti RUFPRAK s. r. o. nakúpil.

74. V ďalšej časti vyjadrenia k žalobe žalovaný poukázal na to, že nahliadnutím do spisu daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti RUFPRAK s. r. o. za zdaňovacie obdobie jún 2018 správca dane zistil, že v kontrolnom výkaze podanom za preverované obdobie, uvedená spoločnosť deklarovala ako svojich dodávateľov spoločnosti CARPATHIA CAPITAL s.r.o. a J&GSTAVING, s.r.o. Obe spoločnosti mali rovnakého konateľa – O. C., ktorý so správcou dane nespolupracoval. Tieto spoločnosti podali posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie marec a apríl 2018, ich registrácia na DPH bola z úradnej moci zrušená. Žalovaný mal vzhľadom na uvedené za to, že sa žalobca stal súčasťou podvodného obchodného reťazca, keďže spoločnosť RUFPRAK s. r. o. ako priamy dodávateľ žalobcu deklarovala v podanom kontrolnom výkaze zdaniteľné plnenia od spoločnosti CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&GSTAVING, s.r.o., ktoré daňové priznania k DPH nepodali a neodviedli daň do štátneho rozpočtu. Z uvedeného dôvodu bol žalovaný toho názoru, že zo strany správcu dane bolo možné nepriznať právo na odpočítanie dane z preverovaných plnení, keďže na základe správcu dane získaných dôkazov bolo preukázané, že žalobca o daňovom podvode uskutočnenom u dodávateľa a subdodávateľských spoločností mal, alebo mohol vedieť.

75. 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.

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

77. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe trval na zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj na zákonnosti rozhodnutia správcu dane a žalobu navrhol zamietnuť v celom rozsahu a žalobcu zaviazat' znášať trov konania zo svojho.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

78. V replike zo dňa 11.08.2022 žalobca uviedol, že v celom rozsahu trvá na podanej žalobe a na všetkých skutočnostiach v nej uvedených. Vzhľadom k tomu, že žalovaný trval na žalobou napadnutom rozhodnutí a všetkých dôvodoch v ňom uvedených, žalobca k vyjadreniu žalovaného neuviedol žiadne nové skutočnosti.

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

80. 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 konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici vedie už na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“).

81. 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 25.01.2024 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 17.01.2024 (§ 137 ods. 4 SSP).

82. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania. Po oboznámení sa so žalobou, s vyjadreniami žalovaného a žalobcu, s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel správny súd k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

Právny rámec

83. 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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.

87. 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 nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

88. 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.

89. 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.

90. 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.

91. 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.

92. 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.

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

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

95. 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.

96. 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.

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

#### Posúdenie vecí správnym súdom

98. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalobcu, vyjadrenia žalovaného, ako aj administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu. 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 napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

99. 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 žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného (aj správcu dane) bolo 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.

100. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktorým nebolo uznané odpočítanie DPH z preverovaných faktúr vystavených spoločnosťami NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK 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 (viď napr. strana 25 bod. 3 prvostupňového rozhodnutia).

101. 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., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o.

102. 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.

103. Správny súd poukazuje na to, že v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ môže byť odpočítanie dane obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní 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 skutočnosti, 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 konštruuje 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?

104. 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.

105. 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. Spoločnosť NIALA s.r.o., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o., ako aj dodávatelia spoločnosti RUFPRAK s. r. o. (CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, 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 RUFPRAK 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. U spoločnosti UNAM s.r.o. a subdodávateľov spoločnosti RUFPRAK s. r. o. (CARPATHIA CAPITAL, s.r.o. a J&G STAVING, s.r.o.) mal správny súd zároveň za preukázané, že uvedené spoločnosti nepodali daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018, nepriznali a neodvedli DPH. Uvedené je dôkazom toho, že pri odpočítaní dane z faktúr vystavených vyššie deklarovateľmi v daňovom priznaní podanom žalobcom za zdaňovacie obdobie jún 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.

106. 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 cieľenej 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 (Q., 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).

107. 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., UNAM s.r.o. a RUFPRAK 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 jún 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 Manuel August Martínéz, ktorého splnomocneným zástupcom bol D. D. C. E..

- Obchodné spoločnosti UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o. nezamestnávali 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).

- Konateľom spoločnosti RUFPRAK s. r. o. bol M. L., ktorý tvrdil, že bol jej konateľom za mesačnú odmenu 300,- Eur. K faktúram vystaveným pre žalobcu nevedel uviesť o aký tovar sa jedná, aké služby, kým a kde boli poskytnuté. K ekonomickej činnosti spoločnosti sa vyjadril v tom zmysle, že všetko zabezpečoval I. M. (osoba, ktorá na tieto úkony v čase zdaniteľného plnenia nemala žiadne oprávnenie).

108. 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.

109. K tretej podmienke Axel Kittel testu, teda či boli posudzované zdaniteľné obchody žalobu 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, resp. jeho subdodávateľov a k uplatneniu nároku na odpočet samotným žalobcom.

110. 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., T./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).

111. Správny súd nepovažoval za problematické z hľadiska dôkaznej situácie vysporiadanie sa s prvými tromi podmienkami Axel Kittel). 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.

112. Zo žaloby 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 v reťazci, a že pokiaľ by bol urobil všetky opatrenia (majúce najmä preventívnu povahu), ktoré bolo možné od neho rozumne požadovať, musel by o tom vedieť.

113. 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).

114. 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 dodávatelia 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 dodávatelia, prípadne subdodávatelia disponujú materiálным, technickým a personálnym vybavením na dodanie fakturovaných plnení. Zároveň nebolo správne mu súdu zrejmé, prečo si ako dodávateľské spoločnosti zvolil žalobca také, ktorých konatelia boli nekontaktní, prípadne to boli zahraničné osoby nezdržiavajúce sa na území SR, resp. osoby, ktoré v čase zdaniteľných plnení ani neboli oprávnené v mene dodávateľských spoločností konať. 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 dodávatelia nemali zamestnancov, nemali materiálne vybavenie, čo by viedlo k ďalším zisteniam, že dodávatelia plnenia by neboli schopní ho poskytnúť.

115. 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 počínaním 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.

116. V podanej žalobe 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., UNAM s.r.o. a RUFPRAK s. r. o. Správny súd k uvedeným námietkam žalobcu konštatuje, že správca dane, ani žalovaný nespochybňovali, 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 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 sa nemohli uskutočniť tak, ako je uvedené na žalobcom predložených faktúrach.

117. 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, 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.

118. V zmysle uvedeného dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti žalobných námietok žalobcu, a preto správnu žalobu zamietol podľa § 190 SSP.

119. 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.

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

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať 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.