



Sp. zn. [REDACTED]

IČS: [REDACTED]

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Marty Molnárovej a členiek senátu JUDr. Dany Kálnayovej a JUDr. Lenky Kostolanskej, v právnej veci žalobcu: [REDACTED] zastúpeného Advokátska kancelária BĀNOS s.r.o., Hlavná 979/23, Galanta, IČO: 47 551 372, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500**, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného [REDACTED] zo dňa 10. 09. 2019, takto

r o z h o d o l :

Súd **z r u š u j e** rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky [REDACTED] zo dňa 10. 09. 2019 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra [REDACTED] zo dňa 04. 06. 2019 a **v e c v r a c i a** Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

Súd **p r i z n á v a** žalobcovi právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I.

1. Z predloženého administratívneho spisu žalovaného i správca dane súd zistil a mal za preukázané, že dňa 22. 02. 2018 žalobca ako daňový subjekt podal daňové priznanie z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018, v rámci ktorého uviedol daň celkom 25.078,87 eura, odpočítanie dane celkom 24.223,79 eura a vlastnú daňovú povinnosť určil sumou 855,08 eura.

2. Následne správca dane v podaní zo dňa 06. 04. 2018 (doručenom žalobcovi dňa 09. 04. 2018) žalobcovi ako daňovému subjektu oznámil výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018. Dňa 26. 04. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, za účasti externého účtovníka spoločnosti, predmetom ktorej bolo prevzatie dokladov a písomností k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2018 a získanie potrebných informácií o ekonomickej činnosti platiteľa.

Okrem toho konateľ žalobcu pri ústnom pojednávaní uviedol, že Spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období uskutočnila zabezpečovanie rôznych činností vo výrobe. Najväčšie odpočítanie dane bolo v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnené z nákupu služieb - najmä zväračské práce a iné práce na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Zároveň uviedol aj ďalšie informácie o spoločnosti za kontrolované obdobie a to, že spoločnosť mala cca 10 zamestnancov na pracovnú zmluvu a na základe dohody, spoločnosť nevlastní žiadnu nehnuteľnosť, adresa sídla spoločnosti je v priestoroch prenajatých od Slovenského plemenárskeho úradu, spoločnosť vlastní dodávkové a osobné motorové vozidlá a spoločnosť nemá určeného splnomocneného zástupcu.

3. Doklady a iné listiny, ktoré boli predložené, sú súčasťou administratívneho spisu, ako aj zoznam prijatých faktúr a to aj sporných 5 faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ]:

- faktúra č. [REDAKOVANÉ] vystavená 31. 01. 2018 na sumu 53.198,53 eura, popis položky - výroba jednoduchých výrobkov z kovu 4.115,82 Nh, opracovanie kovu jednoduchým spôsobom 357,58 Nh, zväračské práce II 618,08 Nh s poznámkou, že pohľadávka ktorá vznikla na základe tejto faktúry bola v plnom rozsahu postúpená spoločnosti [REDAKOVANÉ] Slovenská republika, výlučne ktorej musí byť bez výnimky zaplatené na účet uvedený vo faktúre.

- faktúra č. [REDAKOVANÉ] vystavená 31. 01. 2018 na sumu 28.564,26 eura, popis položky - zväračské práce 1.948,21 Nh, zväračské práce II 699,4 Nh s poznámkou, že pohľadávka ktorá vznikla na základe tejto faktúry bola v plnom rozsahu postúpená spoločnosti [REDAKOVANÉ] Slovenská republika, výlučne ktorej musí byť bez výnimky zaplatené na účet uvedený vo faktúre.

- faktúra č. [REDAKOVANÉ] vystavená 31. 01. 2018 na sumu 31.268,16 eura, popis položky - montérské služby 2.318 Nh, manipulačné služby CNC strojov 205 Nh, zväračské služby 771 Nh, individuálne zväračské služby 456 Nh s poznámkou, že pohľadávka ktorá vznikla na základe tejto faktúry bola v plnom rozsahu postúpená spoločnosti [REDAKOVANÉ] Slovenská republika, výlučne ktorej musí byť bez výnimky zaplatené na účet uvedený vo faktúre.

██████████

- faktúra č. ██████████ vystavená 31. 01. 2018 na sumu 6.919,36 eura, popis položky - manipulačné služby 906,75 Nh, manipulačné služby - autokláva 386,5 Nh s poznámkou, že pohľadávka ktorá vznikla na základe tejto faktúry bola v plnom rozsahu postúpená spoločnosti ██████████, Slovenská republika, výlučne ktorej musí byť bez výnimky zaplatené na účet uvedený vo faktúre.

- faktúra č. ██████████ vystavená 31. 01. 2018 na sumu 12.533,76 eura, popis položky - brusičské služby 908,5 Nh, tmeliarske služby 250 Nh s poznámkou, že pohľadávka ktorá vznikla na základe tejto faktúry bola v plnom rozsahu postúpená spoločnosti ██████████, Slovenská republika, výlučne ktorej musí byť bez výnimky zaplatené na účet uvedený vo faktúre.

4. Dožiadanim zo dňa 18. 05. 2018 správca dane požiadal Daňový úrad Bratislava o preverenie požadovaných skutočností u daňového subjektu ██████████, ako aj predložil faktúry uvedené v bode 3 tohto rozsudku.

Dožiadaný správca dane vo svojej odpovedi zo dňa 10. 09. 2018 uviedol, že ██████████ ako splnomocnený zástupca daňového subjektu ██████████ sa zúčastnil ústneho pojednávania a potvrdil, že v zdaňovacom období január 2018 prebiehala medzi daňovými subjektami - ██████████ a ██████████ obchodná spolupráca a že spoločnosť ██████████ vystavila spoločnosti ██████████ celkovo 5 faktúr (totožné s predloženými faktúrami). Predmetom fakturácie bol prenájom zamestnancov spoločnosti ██████████, ktorých spoločnosť ██████████ ďalej prenajala svojim obchodným partnerom. Faktúry pre spoločnosť ██████████ vyhotovila externá účtovníčka na základe podkladov, ktoré jej poskytol p. ██████████ konateľ spoločnosti ██████████. Práce boli vykonané na rôznych miestach podľa požiadaviek profesií obchodných partnerov spoločnosti ██████████. Prácu zadával ██████████ a viedol aj evidenciu odpracovaných hodín. Vyplácanie miezd a odvádzanie odvodov poisťného do sociálnej a zdravotnej poisťovne zabezpečovala spoločnosť ██████████.

Záverom zo správy vyplýva, že splnomocnený zástupca spoločnosti ██████████ nepredložil ani dodatočne doklady, ktoré sú nevyhnutné na potvrdenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov, správca dane pochybuje o reálnosti zdaniteľného plnenia.

Súčasťou odpovede bola zápisnica o ústnom pojednávaní, faktúry a podklady k dani z pridanej hodnoty.

5. Okrem toho bol spísaný úradný záznam o nahliadnutí do spisu žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2017 v súvislosti s prebiehajúcou daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2017, začatou dňa 30. 10. 2017 v zmysle Oznámenia o daňovej kontrole č. ██████████ zo dňa 11. 10. 2017, s poznámkou, že získané informácie budú použité pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 u menovaného daňového subjektu. Správca dane vyhotovil kópie - pracovné zmluvy v počte 29 ks, predložené pri ústnom pojednávaní dňa 16. 11. 2017 k výkonu daňovej kontroly u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie júl 2017, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. ██████████, založené v spise na č. ██████████.

6. Na základe žiadosti daňového subjektu došlo k nahliadnutiu do spisu, o čom bol vyhotovený úradný záznam zo dňa 08. 01. 2019.

7. Výzvou zo dňa 11. 03. 2019 bol žalobca zo strany správcu dane vyzvaný na predloženie dôkazov. Okrem toho bol oboznámený z doteraz vykonaným dokazovaním a záverom, že na základe dokazovania vedeného správcom dane na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa [REDAKOVANÉ] spolu v sume základ dane 110.403,39 eur, daň 20% v sume 22.080,68 eur nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, t. j. nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb týmto dodávateľom pre kontrolovaného platiteľa [REDAKOVANÉ].

Na výzvu žalobca podaním zo dňa 21. 03. 2019 doručil dôkazy spolu s odpoveďou. Ako dôkaz predložil hlavnú knihu analyt. evidencie - skrátený výpis, zoznamy zamestnancov, potvrdenia zo Sociálnej poisťovne, zmluvu o bezregresnom factoringu medzi spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a žalobcom ako klientom.

8. Dňa 28. 03. 2019 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2018. V ňom správca dane uviedol, že podľa dokladov predložených platiteľom [REDAKOVANÉ] a vykonaného dokazovania u jeho dodávateľa zistil, že si daňový subjekt neoprávnene odpočítal daň z pridanej hodnoty z vyššie uvedených dodávateľských faktúr od dodávateľa [REDAKOVANÉ] spolu v sume základ dane 110.403,39 eura, daň 20%, 22.080,68 eura.

Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole bol doručený žalobcovi dňa 01. 04. 2019.

9. Medzitým správca dane preveroval existenciu hnutel'ného a nehnuteľného majetku u žalobcu za účelom vydania predbežného opatrenia v zmysle § 50 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), ako aj v spise sa nachádza výzva adresovaná Sociálnej poisťovni pobočka Bratislava, aby v lehote do 10 dní oznámila správcovi dane, či daňový subjekt [REDAKOVANÉ] je ako zamestnávateľ prihlásený do registra zamestnávateľov vedeného príslušnou pobočkou odo dňa, v ktorom začal zamestnávať aspoň jedného zamestnanca, resp. je odhlásený z tohto registra odo dňa, v ktorom nezamestnáva už žiadneho zamestnanca a tiež, či prihlásil v období január, február, apríl 2018 do registra poistencov a sporiteľov starobného dôchodkového sporenia.

10. Žalobca zaslal odpoveď na protokol dňa 18. 04. 2019 a jej súčasťou bol zoznam pracovných pomerov k výplatnému obdobiu január/2018, vystaveného spoločnosťou [REDAKOVANÉ], ako aj vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a tiež účtovný denník spoločnosti [REDAKOVANÉ], podklady k dani z pridanej hodnoty spoločnosti [REDAKOVANÉ].

11. V súvislosti s vyrubovacím konaním správcu dane doplnil dokazovanie a to dňa 23. 04. 2019 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, ktorej predmetom bolo vypočutie svedka - [REDAKOVANÉ] za prítomnosti konateľa žalobcu. Okrem toho bola spísaná aj zápisnica o vykonaní úkonu a to vrátenie dokladov a písomností zapožičaných pri ústnom pojednávaní dňa 26. 04. 2018.

Podaním zo dňa 18. 04. 2019 bola doručená odpoveď zo Sociálnej poisťovne pobočka Bratislava, v rámci ktorej bolo uvedené, že v dotazovanom období zamestnávala spoločnosť [REDAKOVANÉ] zamestnancov uvedených v prílohe listu. Prílohou listu bol zoznam zamestnancov.

Podaním zo dňa 29. 04. 2019 spoločnosť [REDAKOVANÉ] doručila požadované prílohy a to účtovný denník, zoznam pracovných pomerov k výplatnému obdobiu január/2018, hlavná kniha analyticky, potvrdenia o odpracovaných hodinách pre odberateľov žalobcu (pozn. správneho súdu, totožné ako na č. [REDAKOVANÉ], avšak s rozdielom, že predchádzajúce boli len potvrdené žalobcom, bez určenia jeho odberateľa), zmluvu o poskytovaní služieb č. 2/2017 medzi žalobcom a [REDAKOVANÉ] v spojení s dodatkom č. 1.

Následne správca dane prerokoval pripomienky žalobcu k skutočnostiam uvedeným v protokole zo dňa 28. 03. 2019 na ústnom pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo dňa 28. 05. 2019, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

12. Dňa 04. 06. 2019 vydal správca dane rozhodnutie č. [REDAKOVANÉ], ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 22.080,68 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018.

Správca dane vo svojom rozhodnutí na základe dokazovania a na základe dodávateľských faktúr konštatoval, že od dodávateľa [REDAKOVANÉ] spolu v sume základ dane 110.403,39 eur, daň 20% - t. j. 22.080,68 eur nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, t. j. nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb týmto dodávateľom pre kontrolovaného platiteľa [REDAKOVANÉ].

13. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 20. 06. 2019, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

II.

14. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí č. [REDAKOVANÉ] zo dňa 10. 09. 2019 tak, že podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo [REDAKOVANÉ] zo dňa 04. 06. 2019, ktorým 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, vyrubil na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 rozdiel dane v sume 22.080,68 eur tak, že daň vyrubenú daňovým priznaním v sume 855,08 eur zvýšil na sumu 22.95,76 eura daňovému subjektu - žalobcovi, potvrdil.

15. Vo svojom rozhodnutí žalovaný poukázal na skutkový stav a tiež priebeh konania, ako aj odvolacie dôvody, ku ktorým uviedol, že dodávateľ, spoločnosť [REDAKOVANÉ] nepreukázal vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Pri výpovedi svedka [REDAKOVANÉ] ktorá sa konala za prítomnosti štatutárneho zástupcu daňového

subjektu, neboli správcovi dane predložené daňové a účtovné doklady spoločnosti [REDACTED], ktoré by preukazovali reálne dodanie služieb touto spoločnosťou. Daňový subjekt, ani predvolaný svedok, nepredložili relevantný dôkaz preukazujúci, že spoločnosť [REDACTED], došlo k vzniku daňovej povinnosti z titulu reálneho dodania služby, čím teda nebola doplnená druhá zásadná a najpodstatnejšia podmienka, ktorou je skutočnosť, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Podstatné v danej veci je preukázanie, že dodávateľovi vznikla reálna daňová povinnosť, nielen formálne vykazovaná na faktúre. DPH je daňou, kedy dodanie služby musí byť vierohodným spôsobom preukázané, ako u daňového subjektu, tak aj u jeho dodávateľa, čo v danom prípade preukázané nebolo. Okrem toho k ďalším námietkam daňového subjektu uviedol, že správca dane nespochybňoval samotnú spoluprácu daňového subjektu, čo je z predloženého spisového materiálu zrejmé. Okrem toho dodal, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava, v odpovedi, ktorá mu bola doručená, bolo uvedené, že pri ústnom pojednávaní s [REDACTED], nebolo potvrdené reálne dodanie služieb dodávateľom [REDACTED] pre daňový subjekt. Svedok síce potvrdil, že spoločnosť [REDACTED] sporné faktúry vystavila a daňovému subjektu služby na základe uvedených faktúr aj dodala, ale svoje tvrdenia nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi, nepredložil správcovi dane daňové, ani účtovné doklady spoločnosti [REDACTED] za zdaňovacie obdobie január 2018. V odpovedi miestne príslušný správca dane uviedol, že predmetom fakturácie nebolo dodanie služieb, ale prenájom zamestnancov spoločnosti [REDACTED] daňovému subjektu, ktorým tento ďalej prenajal svojim obchodným partnerom. Túto skutočnosť potvrdil aj [REDACTED] pri ústnom pojednávaní dňa 23. 08. 2018. Úhrady faktúr prebiehali spôsobom, že boli poukázané spoločnosti [REDACTED] uvedenej na faktúrach, ktorá spoločnosti [REDACTED] pokrývala mzdové náklady. Spoločnosť [REDACTED] nepredložila správcovi dane mzdovú agendu za zdaňovacie obdobie január 2018.

Na základe vyjadrenia [REDACTED] spoločnosť [REDACTED] nedisponovala materiálnym vybavením, potrebným na výkon služieb, fakturovaných pre daňový subjekt. Spoločnosť [REDACTED] disponovala iba personálnym vybavením, poskytla svojich zamestnancov daňovému subjektu. Poukázal tiež na zmluvu o poskytovaní služieb č. 2/2017, uzatvorenú medzi daňovým subjektom (objednávateľom) a dodávateľom [REDACTED], podľa ktorej je dodávateľ povinný odovzdávať služby prostredníctvom svojich poverených osôb do rúk poverených osôb objednávateľa, o čom spíšu v zmysle ustanovenia čl. VII. Uvedenej zmluvy denník, ktorý mal slúžiť ako podklad pre vyhotovenie mesačného výkazu vykonaných služieb na účely fakturácie, pričom každý zápis v denníku musí byť podpísaný zodpovedným zástupcom objednávateľa a dodávateľa v deň vykonania služieb, najneskôr však ku koncu kalendárneho mesiaca, v ktorom dodávateľ poskytoval plnenie pre objednávateľa, resp. ku dňu, kedy dôjde k naplneniu účelu tejto zmluvy. Uvedené podklady k fakturácii služieb neboli predložené správcovi dane ani zo strany dodávateľa, ani zo strany objednávateľa. Správcovi dane boli síce predložené dochádzkové listy, ktoré však nemali žiadnu vypovedaciu schopnosť. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne rozanalyzoval rozdiely medzi dochádzkovými listami, predloženými daňovým subjektom a dochádzkovými listami, predloženými spoločnosťou [REDACTED] a taktiež uviedol dôvod ich neuznania a nepovažovania za relevantný dôkaz, preukazujúci reálne dodanie služieb spoločnosťou [REDACTED] pre daňový subjekt.

Správca dane porovnaním dochádzkových listov predložených v priebehu daňovej kontroly daňovým subjektom a dochádzkových listov predložených [REDAKOVANÉ] zistil, že na dochádzkových listoch predložených daňovým subjektom nie je uvedený dodávateľ, ale sú na nich uvedení odberatelia daňového subjektu. Z toho vyplývalo, že sa jedná o podklady k fakturácii pre jednotlivých odberateľov daňového subjektu a nejedná sa o podklady k fakturácii služieb, ktoré mali byť dodané dodávateľom [REDAKOVANÉ] pre daňový subjekt. Dôkazy, na ktoré daňový subjekt poukazuje - dochádzky zamestnancov a potvrdenie sociálnej poisťovne nepreukazujú, že služby boli aj reálne dodané spoločnosťou [REDAKOVANÉ] pre daňový subjekt.

K vyjadreniu daňového subjektu v odvolaní, že správca dane nepovažoval za relevantný dôkaz, dôkaz predložený daňovým subjektom, týkajúci sa potvrdenej dochádzky okrem iného preto, že sú na ňom potvrdené vykonané práce zo strany daňového subjektu, avšak sa tam nenachádzajú potvrdenia o odovzdaní prác zo strany dodávateľa a k vyjadreniu, že služby boli reálne vykonané dodávateľom, správca dane uviedol, že nakoľko obchodný prípad je dvojstranný právny akt, dodanie služieb musia preukázať predložením relevantných, správcom dane overiteľných dôkazov aj obchodní partneri daňového subjektu. U dodávateľa dodanie služieb a vznik daňovej povinnosti preukázaný nebol.

Tvrdenie daňového subjektu v odvolaní, že správca dane sa vôbec nezaoberal skutočnosťou, že daňový subjekt dodával služby, ktoré mu boli dodané zo strany spoločnosti [REDAKOVANÉ] ďalej a to spoločnostiam [REDAKOVANÉ] sa nezakladá na pravde, nakoľko správca dane na st. 16 rozhodnutia zaujal stanovisko k tejto problematike a vysporiadal sa s dôkazmi - dochádzkovými listami, predloženými spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Keďže bezprostredný dodávateľ [REDAKOVANÉ] nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, prešla povinnosť preukázať zdaniteľné obchody na daňový subjekt, ktorý si z nich uplatnil právo na odpočítanie dane. Pokiaľ si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane z vyššie uvedených faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúrach. Nie je postačujúce na preukázanie hodnovernosti dodania služieb len doložením faktúr a iných dokladov. Existencia samotných faktúr, aj keď obsahujú všetky formálne náležitosti, sú z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľné len vtedy, ak údaje v nich uvedené preukázateľne odrážajú skutočnosť.

Správca dane preverení účtovnej dokumentácie predloženej [REDAKOVANÉ] zistil, že sporné dodávateľské faktúry boli síce zaúčtované v účtovnom denníku spoločnosti [REDAKOVANÉ] dňa 31. 01. 2018, avšak v hlavnej knihe nebolo možné preveriť zaúčtovanie sporných faktúr, nakoľko správcovi dane nebola predložená položkovitá hlavná kniha spoločnosti [REDAKOVANÉ]. K uvedenému musel konštatovať, že fakty tvrdené daňovým subjektom musia byť nielen pravdivé a preukázateľné, ale aj zaúčtované.

16. V ďalšej časti žalovaný k námietkam daňového subjektu, že v rozhodnutí neuviedol úvahy, na základe ktorých považuje dodané zdaniteľné plnenia za nepreukázané uviedol, že preskúmaním rozhodnutia žalovaný zistil, že správca dane uviedol v odôvodnení rozhodnutia všetky zistené skutočnosti, ktoré odôvodnil v nadväznosti na ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. K námietke daňového subjektu, že správca dane vo svojom rozhodnutí

neuviedol, akými dôkazmi mohol alebo mal disponovať, uviedol, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt si právo na odpočítanie dane uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže daňový subjekt obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by mal alebo mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. K námietke daňového subjektu, že nakoľko predložil správcovi dane všetky dostupné dôkazy, a teda na preukázanie opaku je dôkazné bremeno na strane správcu dane, uviedol, že predloženie účtovných a iných dokladov je iba jednou z podmienok na preukázanie vzniku práva na odpočítanie dane, ale nie je tým preukázaná realizácia obchodnej transakcie, čo znamená, že akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo reálne aj uskutočnené.

K namietanej zodpovednosti za konanie svojich dodávateľov žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí daňového subjektu, koho si vyberie za obchodného partnera, avšak musí si byť vedomý následkov svojich obchodných transakcií v prípade, že jeho obchodný partner nepredloží dôkazy, ktorými by preukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z.

K rozsudkom, na ktoré sa daňový subjekt odvoláva, žalovaný konštatoval, že neuviedol konkrétne, v ktorých bodoch sú uvedené rozsudky identické s prejednávaným prípadom, len vo všeobecnosti poukázal na uvedené rozsudky. Samotná existencia rozsudku, respektíve citovanie časti z neho, ešte nepredpokladá vytvorenie precedensu v danej veci.

17. K prevereniu dodávateľov žalovaný ďalej uviedol, že daňový subjekt je plne zodpovedný za svoje konanie a za výber svojich obchodných partnerov. Okrem toho konštatoval, že všetky prostriedky, ktoré boli správcom dane použité ako dôkazy, boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane zvolil formu preukazovania skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Správca dane vykonal daňovú kontrolu štandardným spôsobom, znášal dôkazné bremeno v tom zmysle, že dôsledne zistil skutkový stav a na základe zistení vyčíslil daň. Správca dane v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania nepreukazuje vinu/nevinu daňového subjektu, zisťuje a preveruje skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane, zisťuje opodstatnenosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu.

Správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľného obchodu nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad reálneho stavu so stavom formálnym. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, resp. dokladoch, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH.

18. V rámci posledných námietok žalovaný uviedol, že správca dane viedol dokazovanie a vyhodnotil zistené skutočnosti v súlade s platnými právnymi predpismi. Do odôvodnenia rozhodnutia uviedol všetky skutočnosti, ktoré zistil v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania, uviedol všetky kroky, ktoré správca dane vykonal, zaslal daňovému subjektu výzvy na predloženie dôkazov, taktiež sociálnej poisťovni zaslal výzvu na predloženie dôkazov, zaslal dožiadanie na miestne príslušný daňový úrad, vykonal

ústne pojednávania so svedkami a pod. O všetkých zisteniach informoval daňový subjekt. Následne sa správca dane vysporiadal s návrhmi a námietkami daňového subjektu, čo je uvedené v odôvodnení rozhodnutia, taktiež uviedol úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, pričom poukazoval a použil právne predpisy, podľa ktorých rozhodoval.

Záverom po posúdení postupu správcu dane pri hodnotení predložených dokladov, dôkazov a vyjadrení daňového subjektu v zaslanom spisovom materiáli žalovaný potvrdil skutočnosť, že správca dane sa vysporiadal so svojím tvrdením, že daňový subjekt nepreukázal pravdivosť údajov, uvedených v daňovom priznaní a rozdiel dane v sume 22.080,68 eur je správny.

III.

19. Podanou žalobou zo dňa 22. 11. 2019, doručenou tunajšiemu súdu dňa 26. 11. 2019, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. [REDAKOVANÉ] zo dňa 10. 09. 2019 vrátane rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. [REDAKOVANÉ] zo dňa 04. 06. 2019, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 22.080,68 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018.

20. V žalobe žalobca napádal rozhodnutie žalovaného, ako aj postup žalovaného pri jeho vydaní, ktorý považoval za nezákonný, a to na základe skutočností, ktorými sa podrobnejšie zaoberá v jednotlivých častiach žaloby, dôvodiac pritom tým, že zistenia žalovaného uvedené v napadnutom rozhodnutí vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 odsek 1 písm. c/ Správny súdny poriadok), a zistenie skutkového stavu žalovaným je nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 odsek 1 písm. e/ Správny súdny poriadok).

21. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že daňový subjekt si môže uplatniť právo na odpočítanie dane, ak disponuje faktúrou vystavenou iným platiteľom dane a v prípade, že je preukázané, že mu z dodania tovaru alebo služby vznikla daňová povinnosť, pričom dodanie služby nebolo podľa názoru žalovaného vierohodným spôsobom preukázané. Žalobca s uvedeným za žiadnych okolností nemohol súhlasiť. Jednak nesúhlasil s tým, že pokiaľ jeho dodávateľ nepredložil dôkaz, že skutočne došlo k vzniku daňovej povinnosti, tak za toto má niešť zodpovednosť on (aj keď to takto priamo nie je uvedené, zo znenia rozhodnutia to jasne vyplýva), a tiež nesúhlasil s tvrdením, že by počas konania žalobca nepredložil relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení služieb ako boli uvedené na faktúrach. Žalobca počas daňového konania predložil nespočetné množstvo dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia (okrem iného evidenciu dochádzky, menný zoznam zamestnancov vykonávajúcich služby, atď.), pričom mu skutočne nie je známe, prečo na tieto dôkazy žalovaný nazerá ako na irelevantné. Žalovaný si dokonca na str. 5-6 rozhodnutia protirečí, keď jednak uviedol, že nepochybňuje spoluprácu žalobcu s jeho dodávateľom [REDAKOVANÉ], ale na druhej strane už spochybňuje dodanie služieb uvedených na faktúrach. Žalobcovi však vôbec nie je známe, čo predstavovalo pre žalovaného dostatočný dôkaz toho, že sa medzi dodávateľom [REDAKOVANÉ] a žalobcom uskutočnila spolupráca, avšak tiež neuvádza aká spolupráca to podľa neho mala byť, keďže na druhej strane spoluprácu vo forme dodaných fakturovaných služieb už spochybňuje. Žalobca mal za to, že táto argumentácia žalovaného je úplne zmätočná a účelová s cieľom

████████████████████

zamedziť žalobcovi dosiahnutie odpočtu dane ako od začiatku žiadal, a na ktoré má v zmysle predložených dôkazov nárok. Sám splnomocnený zástupca spoločnosti ██████████, pán ██████████ potvrdil fakturovanú spoluprácu žalobcu a tejto spoločnosti tak, ako je uvedená na faktúrach, pričom bola podložená aj listinnými dôkazmi (okrem iného evidenciou dochádzky, menným zoznamom zamestnancov vykonávajúcich služby, atď.). Bolo podľa názoru žalobcu irelevantné, k akému následnému účelu tieto doklady slúžili (k fakturácii pre odberateľov), avšak zastáva názor, že je zrejmé, že jasne preukazujú tvrdenia žalobcu ohľadom fakturovaných služieb a ich skutočného dodania. Čo sa týkalo argumentu ohľadom nepredloženého účtovníctva spoločnosti ██████████, žalobca si síce obchodných partnerov vyberá sám, avšak nesúhlasil s tým, že ak títo nevedia preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok, je dôkazné bremeno na strane subjektu, ktorý si uplatnil odpočet dane. Žalobca nesúhlasil ani s tým, že by mal niesť dôkazné bremeno za iný subjekt okrem seba, pričom logicky nie je v jeho moci, aby zabezpečil predloženie dokladov, či komunikáciu zo strany iného subjektu. V čase priebehu obchodov, ktoré sú uvedené na predmetných faktúrach boli skúmané spoločnosti (dodávateľ žalobcu) v poriadku, pričom žalobca nemal vedomosť o tom, že by sa malo jednať o rizikový subjekt. Bolo síce pravdou, že si daňový subjekt obchodných partnerov vyberá sám, avšak je doslova absurdné, aby tento mohol dopredu predpokladať, ako sa jeho obchodní partneri zachovajú v budúcnosti v súvislosti s daňovou kontrolou, keď v čase obchodovania s nimi nebol žiadny problém. Uvedené potvrdzuje tiež rozhodnutie Najvyššieho súdu č.k.: 5Sžf/22/2009 zo dňa 23. 02. 2010. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil skutočnosť, že správcovi dane v súvislosti s predmetnou kontrolou vždy riadne poskytoval súčinnosť a predložil všetky potrebné podklady (ktoré boli v jeho možnostiach predložiť) na preukázanie skutočností, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane tak, ako to žiadal priznať vo svojom daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie. Daňový subjekt si svoju povinnosť splnil a podklady, ktoré mal k veci riadne predložil, pričom nebolo v jeho moci zabezpečiť dodanie dokladov, resp. komunikáciu zo strany iných subjektov. Následne poukázal na zákonné ustanovenia a ustálil, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na riadny odpočet dane z pridanej hodnoty.

22. V ďalšej časti žaloby žalobca poukázal na to, že na str. 6 rozhodnutia žalovaný uviedol, že na potvrdenej dochádzke zamestnancov bolo potvrdenie od žalobcu a nie od dodávateľa služieb. Je však logické, že pri dodaní služieb toto prevzatie potvrdzuje objednávateľ (žalobca) a nie subjekt, ktorý služby dodáva. Tento argument opäť možno považovať za účelový s cieľom neprihliadať na relevantné dôkazy žalobcu a tak znemožneniu jeho práv. Opätovne poukázal na fakt, že on služby dodával ďalej a teda pokiaľ mu nie je umožnené si odpočítať daň ako žiadal, zaplatí tak tú istú daň dvojnásobne pri dodaní služieb ďalej. Teda trvá na tom, že konštatovanie správcu dane s poukazom na vyššie uvedené, že daňový subjekt v procese kontroly neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku je nepravdivé. Práve naopak, v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, čo preukázateľne správca dane neuskutočnil. Správca dane zároveň viac krát v rozhodnutí apeloval na to, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia, podľa ktorej je správca dane povinný prerokovať dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, nie tieto vyhľadávať. Správca dane však konal v rozpore s touto zásadou, pretože dôkazy predložené žalobcom doslova bez ďalšieho „zmietol zo stola“. Zhrnúc vyššie uvedené skutočnosti žalobca uviedol, že služby zo strany jeho dodávateľa boli riadne vykonané, čo preukazujú podporné doklady doložené daňovým subjektom (žalobcom), pričom daňový

subjekt dodanie služieb z kvantitatívneho a kvalitatívneho hľadiska uznal a prijal. V priebehu daňovej kontroly daňový subjekt rôznymi priamymi ako aj nepriamymi dôkazmi deklaroval reálne dodanie tovaru, pričom je nepochopiteľné, prečo predložené dôkazy považuje žalovaný a tiež predtým správca dane za irelevantné. Súčasne uviedol, že žalovaný účelovo spochybňuje všetky dôkazy predložené žalobcom a tieto neberie vôbec do úvahy. Zo strany žalovaného je preto možné vidieť jeho tendenčné konanie, keďže berie do úvahy iba dôkazy, ktoré znejú v neprospech žalobcu, pričom na dôkazy, ktoré sú v jeho prospech vôbec neprihliada. Žalovaný iba s vágnym odôvodnením uvádza, že predmetné dôkazy nepreukazujú a nepotvrdzujú skutočnosti tvrdené žalobcom. Žalobca bol toho názoru, že zo strany žalovaného ide iba o umelo vykonštruované dohady s cieľom zamedziť žalobcovi odpočítanie DPH.

23. Žalobca tiež namietol procesné pochybenie daňového úradu, ako aj žalovaného, ktoré sa týkalo samotného odôvodnenia rozhodnutia. Predmetné odôvodnenie rozhodnutia prvého, ako druhého stupňa v daňovom konaní nepovažoval za dostatočne vyčerpávajúce odôvodnenie vydania rozhodnutia v zmysle ustanovení daňového poriadku. Bol toho názoru, že daňový úrad ako prvostupňový orgán a žalovaný ako druhostupňový orgán vo veci nedostatočne odôvodnili vydané rozhodnutia v zmysle zákonných ustanovení, nakoľko v odôvodnení nevysvetlili, akými úvahami boli vedení pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, a ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. Tieto skutočnosti podľa názoru žalobcu v odôvodnení rozhodnutia absentujú a teda žalobca mal za to, že rozhodnutie nebolo daňovým úradom riadne odôvodnené.

24. Zároveň poukázal na ustálenú súdnu prax, v rámci ktorej odkázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok NS SR 3 Sžf 1/2011, 5Sžf/22/2009), ako aj judikatúru Európskeho súdneho dvora (napr. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C- 484/03 (Optigen) a následne na rozsudok zo 06. júla 2006 v spojených veciach C-439/04 a C- 440/04 (Kittel)), a ustálil dve roviny, a to rovinu limitácie dôkaznej povinnosti žalobcu ako daňového subjektu a rovinu dôkaznej povinnosti žalovaného, resp. správcu dane, z ktorého výsledkov kontroly žalovaný v rozhodnutí vychádzal. Dôkazná povinnosť žalobcu bola v predmetnom prípade vyčerpaná všetkými okolnosťami a dôkazmi, ktoré boli predložené a zabezpečené v rámci daňovej kontroly. Žalobca disponuje relevantnými účtovnými dokladmi, potvrdeniami a dôkazmi, ktorými bola jeho dôkazná povinnosť naplnená tak po stránke jeho objektívnych, ako aj po stránke jeho zákonných podmienok v zmysle vyššie citovaného ustanovenia. Zdôraznil, že v tomto smere žalovaný ani správca dane nemôžu vychádzať a opierať sa iba o strohé spochybenie a rozporovanie deklarovaných plnení, ale musia tieto závery relevantne preukázať. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že sa daňovému úradu nepodarilo skontaktovať a preveriť ostatné spoločnosti. Žalobca si svoju povinnosť splnil a podklady, ktoré mal k veci riadne predložil, pričom nebolo v jeho moci zabezpečiť preverenie druhého subjektu. Žalobca nemal povinnosť preukazovať nákup a predaj tovaru v reťazci dodávateľov, ale mal preukázať len vecné naplnenie uskutočnenia predmetných obchodov, pri ktorých mu vznikol nárok na odpočet dane z jeho strany, čo aj preukázal. Žalobca tieto skutočnosti doložil všetkými dostupnými dokladmi, ktoré k veci mal. Napriek uvedenému sa však daňový úrad nesprávne zameril na skúmanie inej spoločnosti (ktorá so žalobcom obchodovala), aj keď žalobca zastal názor, že to nebolo správne.

████████████████████

V nadväznosti na preskúmanie postupu a rozhodnutia žalovaného, ako aj postupu prvostupňového orgánu pri nepriznaní odpočtu dane žalobca poukázal na rozsudok tunajšieho súdu (Krajský súd v Nitre, sp. zn. 26S/14/2013 zo dňa 06. 03. 2014), ako aj na rozsudok Krajského súdu v Bratislave (sp. zn. 5S/193/2016 zo dňa 14.05.2018),

25. Na základe vyššie uvedených právnych a skutkových okolností žalobca navrhol, aby súd rozhodol rozsudkom, ktorý rozhodnutie žalovaného č. ██████████ zo dňa 10. 09. 2019, vrátane rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. ██████████ zo dňa 04. 06. 2019 zrušuje podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP a vec sa im vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

IV.

A/ vyjadrenie žalovaného

26. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 23. 03. 2020 uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní a poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

Následne sa vyjadril k námietkam žalobcu a uviedol, že dodávateľ, spoločnosť ██████████, nepreukázala vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Pri výpovedi svedka ██████████, na ktorého sa žalobca odvoláva, žalovaný však musí uviesť, že jeho výpoveď sa konala pri ústnom pojednávaní za prítomnosti štatutárneho zástupcu žalobcu. Pri tomto ústnom pojednávaní neboli správcovi dane predložené ani daňové, ani účtovné doklady spoločnosti ██████████, ktoré by preukazovali reálne dodanie služieb touto spoločnosťou. Žalobca, ani predvolaný svedok, nepredložili relevantný dôkaz preukazujúci, že spoločnosti ██████████ došlo k vzniku daňovej povinnosti z titulu reálneho dodania služby, čím teda nebola splnená druhá zásadná a najpodstatnejšia podmienka, ktorou je skutočnosť, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (čo správca dane nemohol preveriť). Podstatné v danej veci je preukázanie, že dodávateľovi vznikla reálna daňová povinnosť, nielen formálne vykazovaná na faktúre. DPH je daňou, kedy dodanie služby musí byť vierohodným spôsobom preukázané ako u daňového subjektu, tak aj u jeho dodávateľa, čo v danom preverovanom prípade preukázané nebolo. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava, v odpovedi, ktorá mu bola doručená bolo uvedené, že pri ústnom pojednávaní s ██████████ ██████████, nebolo potvrdené reálne dodanie služieb dodávateľom ██████████ pre daňový subjekt. Svedok síce potvrdil, že spoločnosť ██████████ sporné faktúry vystavila a daňovému subjektu služby na základe uvedených faktúr aj dodala, ale svoje tvrdenia nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi, nepredložil správcovi dane daňové, ani účtovné doklady spoločnosti ██████████ za zdaňovacie obdobie január 2018. V odpovedi miestne príslušný správca dane uviedol, že predmetom fakturácie nebolo dodanie služieb, ale prenájom zamestnancov spoločnosti ██████████ daňovému subjektu, ktorých tento ďalej prenajal svojim obchodným partnerom. Túto skutočnosť potvrdil aj ██████████ pri ústnom pojednávaní dňa 23. 08. 2018. Úhrady faktúr prebiehali spôsobom, že boli

██████████

poukázané spoločnosti ██████████ uvedenej na faktúrach, ktorá spoločnosti ██████████ prekrýva mzdové náklady. Spoločnosť ██████████ nepredložila správcovi dane mzdovú agendu za zdaňovacie obdobie január 2018. Na základe vyjadrenia ██████████, spoločnosť ██████████ nedisponovala materiálnym vybavením, potrebným na výkon služieb, fakturovaných pre daňový subjekt. Spoločnosť ██████████ disponovala iba personálnym vybavením, poskytla svojich zamestnancov daňovému subjektu. Žalovaný poukázal na zmluvu o poskytovaní služieb č. 2/2017, uzatvorenú medzi daňovým subjektom (objednávateľ) a dodávateľom ██████████ (dodávateľ), podľa ktorej je dodávateľ povinný odovzdávať služby prostredníctvom svojich poverených osôb do rúk poverených osôb objednávateľa, o čom spíšu v zmysle ustanovenia čl. VII. uvedenej zmluvy denník, ktorý mal slúžiť ako podklad pre vyhotovenie mesačného výkazu vykonaných služieb na účely fakturácie, pričom každý zápis v denníku musí byť podpísaný zodpovedným zástupcom objednávateľa a dodávateľa v deň vykonania služieb, najneskôr však ku koncu kalendárneho mesiaca, v ktorom dodávateľ poskytoval plnenie pre objednávateľa, resp. ku dňu kedy dôjde k naplneniu účelu tejto zmluvy. Uvedené podklady k fakturácii služieb neboli predložené správcovi dane ani zo strany dodávateľa, ani zo strany objednávateľa. Správcovi dane boli síce predložené dochádzkové listy, ktoré však nemali žiadnu vypovedaciu schopnosť. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne rozanalyzoval rozdiely medzi dochádzkovými listami, predloženými daňovým subjektom a dochádzkovými listami, predloženými spoločnosťou ██████████ a taktiež uviedol dôvod ich neuznania ako relevantný dôkaz, preukazujúci reálne dodanie služieb spoločnosťou ██████████ pre daňový subjekt. Konštatoval, že nie je pravdou, že by v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného absentovali vyjadrenia sa k námietkam žalobcu. Odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného, sú vydané v zmysle § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009. V odôvodnení sú uvedené všetky náležitosti v zmysle citovaného zákona, sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom na vydanie rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a taktiež použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. K námietke žalobcu, že správca dane zmietol zo stola všetky ním predložené dôkazy, nesúhlasil, pretože správca dane „zmietol zo stola“ iba tie dôkazy, ktoré nepovažoval za relevantné. Dôkaz predložený žalobcom, týkajúci sa potvrdenej dochádzky, nepovažoval správca dane za relevantný preto, pretože na ňom boli potvrdené vykonané práce zo strany daňového subjektu, avšak sa tam nenachádzali potvrdenia o odovzdaní prác zo strany dodávateľa. K vyjadreniu, že služby boli reálne vykonané dodávateľom, správca dane toto vyjadrenie bol nútený preveriť, nakoľko obchodný prípad je dvojstranný právny akt, dodanie služieb musia preukázať predložením relevantných a správcom dane overiteľných dôkazov aj obchodní partneri daňového subjektu. U dodávateľa dodanie služieb a vznik daňovej povinnosti preukázaný nebol. Keďže bezprostredný dodávateľ ██████████ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, prešla povinnosť preukázať zdaniteľné obchody na žalobcu, ktorý si z nich uplatnil právo na odpočítanie dane. Pokiaľ si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúrach. Nie je postačujúce na preukázanie hodnovernosti dodania služieb len doložením faktúr a iných dokladov. Existencia samotných faktúr, aj keď obsahujú všetky formálne náležitosti, sú z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľné len vtedy, ak údaje v nich uvedené preukázateľne odrážajú skutočnosť, ktorú je možné preveriť. Správca dane preverení účtovnej dokumentácie predloženej ██████████ zistil, že sporné dodávateľské faktúry boli síce zaúčtované v účtovnom denníku spoločnosti ██████████

■■■■ dňa 31. 01. 2018, avšak v hlavnej knihe nebolo možné preveriť zaúčtovanie sporných faktúr, nakoľko správcovi dane nebola predložená položkovitá hlavná kniha spoločnosti ■■■■. K rozsudkom, na ktoré sa daňový subjekt odvolával, dodal, že neuviedol konkrétne, v ktorých bodoch sú uvedené rozsudky identické s prejednáványm prípadom, len vo všeobecnosti poukazuje na uvedené rozsudky. Samotná existencia rozsudku, respektíve citovanie časti z neho, ešte nepredpokladá vytvorenie precedensu v danej veci.

Opakovane žalovaný poukázal na zákon č. 222/2004 Z. z., ktorý určuje podmienky pre dokazovanie práva odpočítať daň, ktoré je nutné dodržať súčasne, inak dôsledky z ich porušenia znáša daňový subjekt. Faktúra je z hľadiska odpočítania dane použiteľná iba vtedy, ak je nesporné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálnu skutočnosť. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že došlo k dodaniu tovaru resp. služby, pri ktorom vznikla daňová povinnosť. Jednou zo zákonných podmienok práva na odpočítanie dane je splnenie podmienky dodania tovaru/služby, a tým spojený vznik daňovej povinnosti. To znamená, že tovar, resp. služba musí byť reálne dodaný, nielen formálne uvedený na faktúre. V prípade, ak nedôjde k dodaniu tovaru resp. služby, daňovému subjektu nevzniká zákonné právo odpočítať daň z faktúry.

Ustanovenie § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. pojednáva o vzniku daňovej povinnosti ako takej, upravuje vznik daňovej povinnosti, deň dodania tovaru, resp. služby. Žalobca žiadnym vierohodným spôsobom (okrem listinných dôkazov) nepreukázal reálne dodanie služby. Samotné predloženie listinných dokladov, bez možnosti preverenia si ďalších dôkazov, nemožno považovať za relevantné dôkazy. Nebolo by teda v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., keby sa správca dane uspokojil výlučne s predložením faktúr, bez toho, aby pravdivosť formálnych tvrdení na nich prezentovaných, vecne overil. V zmysle platnej judikatúry je správca dane oprávnený v prípade pochybností preveriť aj celý obchodný reťazec. Správca dane preveroval skutkovú podstatu predložených listinných dôkazov a vykonal rozsiahle dokazovanie.

Žalovaný k žalobcom namietanej ustálenej praxi uviedol, že vznik predmetu dane súvisí alebo s dodaním tovaru alebo s dodaním (poskytnutím) služby. Preto konštatoval, že všetky prostriedky, ktoré boli správcovi dane použité ako dôkazy, boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane zvolil formu preukazovania skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane (napr. vypočutie konateľov spoločností, vypočutie svedkov, formou ústnych pojednávaní a pod.). Je iba na správcovi dane, vykonávaním dokazovania a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania k dispozícii. K dôkaznému bremenu a zodpovednosti za konanie obchodného partnera poukázal na zákon č. 563/2009 Z. z. v tom, že vo svojich ustanoveniach citovaný zákon neukladá správcovi dane za povinnosť v prípade, že spochybní listinné dôkazy predložené daňovým subjektom, vyhľadávať dôkazy na preukázanie toho, akým spôsobom bol obchodný prípad skutočne zrealizovaný. Je potrebné zdôrazniť, že správca dane vykonal daňovú kontrolu štandardným spôsobom, postupoval v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných predpisov. Účelom daňovej kontroly je zistenie, či daňové subjekty v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi

predpismi plnia svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Správca dane v procese dokazovania skúmal, či sa deklarované zdaniteľné obchody reálne uskutočnili v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., pretože predmetom dane bolo dodanie služby. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami, získanými v rámci daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Ak sa daňový subjekt domáha svojich zákonných práv, musí si v prvom rade splniť svoju zákonnú povinnosť, v danom prípade preukázať oprávnenosť nároku na odpočítanie dane, a to tým, že už pri podaní daňového priznania, v ktorom vykazuje odpočítanie dane, musí mať za preukázané, že údaje, uvedené v daňovom priznaní sú vierohodné a pravdivé. Povinnosť platiť daň vyplýva pre daňový subjekt nielen zo zákona č. 222/2004 Z. z., ale daňový subjekt si v prvom rade musí plniť povinnosti voči štátu, t. j. preukázať svoj oprávnený nárok a až následne daň odpočítať, prípadne požadovať od štátu vyplatenie nadmerného odpočtu. Ak daňový subjekt nevie preukázať pravdivosť svojich tvrdení, musí rátať s dôsledkami svojho konania, v danom prípade neuznania práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Pokiaľ však správca dane má za preukázané, že daňový subjekt neoprávnene si odpočítal daň na základe faktúr, ktoré má zahrnuté vo svojom účtovníctve, ale ktoré nezakladajú reálne plnenia, potom je správca dane povinný konať tak, aby chránil záujmy štátu a zabránil neoprávnenému vyplácaniu takto uplatňovaných odpočtov.

Žalovaný mal za to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., hodnotil jednotlivé dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a na základe týchto dôkazov, postupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránil záujmy štátu a obcí a pritom dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Všetky prostriedky, ktoré boli správcom dane použité ako dôkazy, boli získané zákonne a v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Je iba na správcovi dane, keďže on vedie daňové konanie, akú formu dokazovania zvolí. Správca dane zvolil formu preukazovania skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane (napr. vypočutie konateľov spoločností, formou ústnych pojednávaní, a pod.). V daňovom konaní je iba na správcovi dane, vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu daňového konania k dispozícii. Okrem toho žalovaný upozornil žalobcu, že v prejednávacom prípade sa nejedná o oslobodenie dane, ale o odpočítanie dane.

K citovanej ustálenej judikatúre Európskeho súdneho dvora dodal, že z nej vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého

platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe, vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutej služby bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa na odpočet DPH zaplatenej. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru, dodanie služby platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04). Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Záverom konštatoval, že žalobca neuviedol spoločné znaky prejednávanej veci s citovanou judikatúrou.

Na základe uvedených skutočností žiadal, aby súd žalobu voči žalovanému ako bezdôvodne podanú zamietol.

B/ stanovisko žalobcu k vyjadreniu žalovaného

27. Vyjadrenie žalovaného zo dňa 23. 03. 2020 bolo zaslané právnenému zástupcovi žalobcu s možnosťou vyjadriť sa zmysle ust. § 106 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "SSP")

Žalobca sa prostredníctvom svojho právneho zástupcu vyjadril vo vyjadrení zo dňa 08. 07. 2020, a zotrval na svojich vyjadreniach uvedených v žalobe. Opätovne zdôraznil, že počas daňového konania predložil nespočetné množstvo dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia (okrem iného evidenciu dochádzky, menný zoznam zamestnancov vykonávajúcich služby, atď.), pričom je zrejmé, že nie je pravdou, že by nepreukázal dodanie služieb uvedených na faktúrach. Vytýkal, že žalovaný naďalej neuvádza, čo by pre neho predstavovalo dostatočný dôkaz toho, že sa medzi dodávateľom [REDAKOVANÉ] a žalobcom uskutočnila spolupráca, avšak tiež neuviedol aká spolupráca to podľa neho mala byť, keďže na druhej strane spoluprácu vo forme dodaných fakturovaných služieb už spochybňuje. Mal za to, že táto argumentácia žalovaného je úplne zmätočná a účelová s cieľom zamedziť žalobcovi dosiahnutie odpočtu dane ako od začiatku žiadal, a na ktoré má v zmysle predložených dokladov nárok.

Čo sa týkalo odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, žalobca predložil rozhodnutia žalovaného v obdobných veciach, týkajúcich sa rovnakého skutkového základu a účastníkov konania, kde tento vrátil vec daňovému úradu na nové konanie a rozhodnutie práve z dôvodu jeho nedostatočnosti.

K nepredloženému účtovníctvu spoločnosti [REDAKOVANÉ] uviedol, že žalobca si síce obchodných partnerov vyberá sám, avšak nesúhlasil s tým, že ak títo nevedia preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok, je dôkazné bremeno na strane subjektu, ktorý si uplatnil odpočet dane. Nesúhlasil s tým, že by mal niesť dôkazné bremeno za iný subjekt okrem seba a zotrval na tom, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom na riadny odpočet dane z pridanej hodnoty.

Okrem toho dodal, že na str. 3 vyjadrenia žalovaného bolo opätovne uvedené, že na potvrdenej dochádzke zamestnancov bolo potvrdenie od žalobcu a nie od dodávateľa služieb, čo bolo logické, pretože pri dodaní služieb toto prevzatie potvrdzuje objednávateľ (žalobca) a nie subjekt, ktorý služby dodáva.

Opätovne poukázal na judikatúru citovanú v žalobe a mal za to, že poukázal na rozhodovacia prax súdu najmä v otázke unesenia dôkazného bremena z jeho strany a neodôvodneného trestania zo strany žalovaného a správneho orgánu, keď títo predložené dôkazy bez ďalšieho nepovažovali za dostačujúce, pričom nebolo zrejmé, aké dôkazné prostriedky bolo nutné predložiť, aby boli pre daňový orgán dostačujúce. Takéto konanie posúva dôkazné bremeno daňového subjektu skutočne do nesplniteľnej roviny.

V.

28. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 10. 09. 2019 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, bez nariadenia pojednávania (nakoľko nebola splnená ani jedna z podmienok uvedených v ust. § 107 ods. 1 SSP na to, aby súd vec prejednal s nariadením pojednávania) a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 04. 06. 2019 je potrebné zrušiť podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, nakoľko je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Rozsudok v predmetnej veci správny súd verejne vyhlásil dňa 27. 04. 2021 v zmysle ust. § 137 ods. 4 SSP.

29. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 5, 6, 8, 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného (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.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

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.

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

Podľa § 63 ods. 2, 3 a 5 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, b) číslo a dátum rozhodnutia, c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu, d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená, e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku, f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

30. Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom v zdaňovacom období (ďalej len „zákon o DPH“), dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav, d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/, b/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

31. V preskúmvanej veci súd vychádzal zo zásady *iudex ne eat ultra petita partium* (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplývala z ust § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z., teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva, vyplývajúce z právneho predpisu. Žalobca ale musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva finančného orgánu. Konanie správneho súdnicstva však nie je pokračujúcim správnym (daňovým) konaním, súd nevykonáva dokazovanie (nenahrádza činnosť správneho- daňového orgánu pri zisťovaní skutkového stavu), pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia a posudzuje iba otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

32. Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 v sume 22.080,68 eur (daň v daňovom priznaní v sume 855,08 eur, daň zistená správcom dane v sume 22.935,76 eur, rozdiel dane v sume 22.080,68 eur) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty spolu v sume 22.080,68 eur pri faktúrach v počte 5 kusov vystavených spoločnosťou [REDACTED] ako dodávateľom služieb pre žalobcu ako odberateľa v mesiaci január 2018 s predmetom fakturácie: zväračské práce s tam uvedenou presnou špecifikáciou, počtom Nh a jednotkovou cenou, ako aj či vec správne právne posúdili a svoje rozhodnutia riadne odôvodnili, pričom bolo potrebné vychádzať z toho, že rozhodnutie prvostupňového a odvolacieho správneho orgánu tvoria jeden celok.

33. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovanými ustanoveniami zákona o DPH na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní služby od dodávateľa - spoločnosti [REDACTED] podľa predložených 5 faktúr vystavených v mesiaci január 2018, a preto v rámci zdôvodnenia žalobných bodov v prvom rade vytýkal zmätočnosť napadnutého rozhodnutia, účelové spochybnenie všetkých dôkazov predložených žalobcom a nezobratie ich do úvahy, v čom videl tendenčné konanie žalovaného, ktorý bral do úvahy iba dôkazy znejúce v neprospech žalobcu. Žalovaný iba s vágnym odôvodnením uviedol, že predmetné dôkazy nepreukazujú a nepotvrdzujú skutočnosti tvrdené žalobcom, v dôsledku čoho žalobca zastal názor, že zo strany žalovaného išlo iba o umelo vykonštruované dohady s cieľom zamedziť žalobcovi odpočítanie DPH. V konečnom

dôsledku, napriek tomu, že žalobca vymedzil žalobné dôvody ako nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočné zistenie skutkového stavu, správny súd mal za to, že žalobca v prvom rade vytýkal nedostatočné odôvodnenie vydaného rozhodnutia, v rámci ktorého namietal, že v odôvodnení žalovaný, ako ani správca dane nevysvetlili, akými úvahami boli vedení pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali, ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. Tieto skutočnosti podľa názoru žalobcu v odôvodnení rozhodnutia absentujú a teda aj žalobca mal za to, že rozhodnutie nebolo daňovým úradom riadne odôvodnené.

34. Medzi účastníkmi konania bola teda sporná otázka výkladu ustanovenia § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 51 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, na základe zisteného skutkového stavu a či správca dane vykonal správne, objektívne a dostatočné dokazovanie pri vyvodení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 pri ním deklarovanej (tvrdenej) dodávke služieb od dodávateľa podľa predložených dokladov, t.j. od spoločnosti [REDAKOVANÉ] a či svoje rozhodnutie riadne odôvodnil.

35. V danej veci, vzhľadom na námietky žalobcu špecifikované v žalobe (na ďalšie námietky v konaní pred súdom už nie je možné prihliadať) a obsah daňového spisu úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2018 (ako rozdielu medzi daňou zistenou v daňovom konaní a daňou uvedenou v daňovom priznaní), či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali z príslušných právnych predpisov a či spoľahlivo zistili skutkový stav pri vyslovení záveru, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdanieľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa služieb podľa predložených faktúr.

36. Základným poslaním správneho súdnictva je pritom ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

37. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení Správneho súdneho poriadku.

38. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokolvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti

na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012). Taktiež treba mať na zreteli, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním rovnako ako rozhodovanie v správnom súdnictve vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011).

39. V danej veci žalovaný a správca dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok ako už súd uviedol vyššie) na základe doteraz vykonaného dokazovania v daňovom konaní spochybnili reálne uskutočnenie obchodov medzi spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako dodávateľom a žalobcom ako objednávateľom, najmä z toho dôvodu, že nebolo samotným dodávateľom preukázané dodanie služby, a preto nemohla mu vzniknúť ani daňová povinnosť a v takomto prípade ani objednávateľovi (žalobcovi) nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane, čo podľa žalovaného potvrdzoval priebeh daňovej kontroly a skutkový stav vyplývajúci z I. a II. časti tohto rozsudku, totožne opísaný aj vo vyjadrení žalovaného.

40. V rozhodnutí žalovaný na námietky žalobcu tiež uviedol, že správca dane porovnaním dochádzkových listov predložených v priebehu daňovej kontroly daňovým subjektom a dochádzkových listov predložených [REDAKOVANÉ] zistil, že na dochádzkových listoch predložených daňovým subjektom nie je uvedený dodávateľ (spoločnosť [REDAKOVANÉ]), ale sú na nich uvedení odberatelia daňového subjektu. Z čoho vyplývalo podľa žalovaného, že sa jedná o podklady k fakturácií pre jednotlivých odberateľov daňového subjektu a nejedná sa o podklady k fakturácií služieb, ktoré mali byť dodané dodávateľom [REDAKOVANÉ] pre daňový subjekt. Dôkazy, na ktoré daňový subjekt poukazoval - dochádzky zamestnancov a potvrdenie sociálnej poisťovne, žalovaný uviedol, že nepreukazujú, že služby boli aj reálne dodané spoločnosťou [REDAKOVANÉ] pre daňový subjekt (pozn. správneho súdu - v ďalšom odôvodnení sa žalovaný dôkazom - potvrdením sociálnej poisťovne nezaoberal).

41. Práve uvedené tvrdenie žalovaného v rámci súdneho prieskumu neobstálo, nakoľko v rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného úplne absentovalo vyhodnotenie a zdôvodnenie skutočností, týkajúcich sa informácií zistených o zamestnancoch spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktoré poskytla Sociálna poisťovňa. Rovnako tak nebolo zrejmé, či a ako sa správca dane oboznámil s priebehom obchodného vzťahu, t. j. ako došlo k obchodnej spolupráci, ako boli dohodnuté obchodné podmienky a ako prebiehal priebeh dodania služby. Vyhodnotenie vyplývajúce zo zmluvy o poskytovaní služieb č. 2/2017, uzatvorenej medzi žalobcom ako objednávateľom a dodávateľom spoločnosťou [REDAKOVANÉ], sa javí s poukazom na námietky žalobcu, ako nedostatočné. Rovnako tak pozornosti súdu neušlo, že správca dane použil vo svojom rozhodnutí slovné spojenie personálny lízing ako dôvod nepriznania odpočtu DPH, avšak jeho spojitosť s poskytovaním služieb, vyplývajúcich zo zákona o DPH, nevysvetlil a žalovaný sa k uvedenému vôbec nevyjadril a to i napriek tomu, že posúdenie poskytnutia služby bolo tiež spornou otázkou, ktorá musí byť

v napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov tiež riadne zdôvodnená, poskytujúca odpoveď nielen súdu, ale najmä žalobcovi ako daňovému subjektu.

42. Správny súd bol preto toho názoru, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani správcu dane nemožno zistiť, akým spôsobom sa žalovaný vysporiadal zo zisteným skutkovým stavom a tento aplikoval na relevantné ustanovenia právnych predpisov, pričom tento výklad musí byť náležite odôvodnený a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho správny orgán dospel k svojmu rozhodnutiu. Pritom správny súd dodáva, že s návrhmi a námietkami daňového subjektu nie je možné sa vysporiadať len tvrdením, že dôkazy nepreukazujú reálne dodanie služby, ale je potrebné sa riadne vysporiadať so žalobcom namietanými dôkazmi, ktoré podľa žalobcu ako daňového subjektu by mali preukazovať reálne dodanie služby (v danom prípade išlo o potvrdenie Sociálnej poisťovne). Následne je potrebné skutočnosti preukazované dôkazmi preveriť a za týmto účelom, ak je to potrebné, aj doplniť dokazovanie.

43. V zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť správneho orgánu svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, s odkazom na ustanovenie § 63 ods. 5 daňového poriadku. Z odôvodnenia rozhodnutia správnych orgánov musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

44. Orgán štátnej moci by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé, odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné a je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. *Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.*

45. S poukazom na vyššie uvedené správny súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane je nepreskúmateľné vo vzťahu k ním prijatému záveru o tom, že žalobca nepreukázal dodanie služby dodávateľom v zmysle faktúr uvedených v bode 3 tohto odôvodnenia. Podľa názoru súdu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane nespĺňa zákonné požiadavky kladené na rozhodnutie správneho orgánu, pričom pozornosti súdu neušlo, že žalovaný sa k vytýkaným vadám, najmä potvrdeniu sociálnej poisťovne, ani vo vyjadrení k žalobe bližšie nevyjadril a poukazoval len na dôkazy, uvádzané v rozhodnutí, pri ktorých žalobca vytýkal ich jednostrannosť. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo,

pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii, avšak je povinnosťou správcu dane, ako aj žalovaného svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

46. Na základe vyššie uvedených skutočností súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane je potrebné zrušiť podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym záverom súdu (§ 191 ods. 6 SSP). Bude povinnosťou správcu dane vo veci opätovne konať, riadne posúdiť vykonané dokazovanie, t. j. dôkazy vyhodnotiť nielen jednotlivo, ale aj v ich súvislosti a vydať rozhodnutie, ktoré náležite odôvodní v naznačenom rozsahu, resp. ak správca dane zistí, že na základe doteraz vykonaného dokazovania to nie je možné, potom bude povinný doplniť dokazovanie tak, aby bol riadne zistený skutkový stav v rozsahu potrebnom na riadne posúdenie veci.

47. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník. (§ 175 ods. 2 SSP).

48. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

P o u č e n i e : Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods.1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi

[REDACTED]

doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom 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. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V Nitre dňa 27. apríla 2021

JUDr. Marta Molnárová
predsedníčka senátu

JUDr. Dana Kálnayová
členka senátu

JUDr. Lenka Kostolanská
členka senátu
(sudkyňa spravodajkyňa)

Za správnosť vyhotovenia: [REDACTED]