Súd:	Krajský súd Nitra
Spisová značka:	11S/70/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4020200227
Dátum vydania rozhodnutia:	19. 10. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Darina Vargová
ECLI:	ECLI:SK:KSNR:2021:4020200227.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a JUDr. Dany Kálnayovej, v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a.s., Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, zastúpeného JUDr. Jurajom Gajdošíkom, advokátom, Miletičova 23, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 22. 04. 2020 proti rozhodnutiu žalovaného č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27. 02. 2020, takto

r o z h o d o l :

Súd žalobu z a m i e t a .

Žalovanému súd právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Na základe žiadosti Kriminálneho úradu finančnej správy a oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 17. 10. 2017 sa u žalobcu mala dňa 09. 11. 2017 začať daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 - september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Na základe požiadavky žalobcu o zmenu termínu začatia daňovej kontroly bola dňa 06. 11. 2017 so štatutárnym zástupcom žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo začatie predmetnej daňovej kontroly.

2. Dňa 11. 01. 2018 bol spísaný úradný záznam z miestneho zisťovania v sídle žalobcu, ktorý predložil správcovi dane tam uvedené fotokópie dokladov (vrátane faktúr od dodávateľa FLER spol. s r. o.). Podľa potvrdenia zo dňa 16. 05. 2017 Kriminálny úrad finančnej správy zaistil žalobcovi písomnosti, medzi ktorými boli i tam uvedené dodávateľské faktúry od spoločnosti FLER spol. s r. o. vystavené v období január 2015 až september 2015.

3. V podaní zo dňa 02. 02. 2018 správca dane vyzval spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. (právny nástupca spoločnosti FLER spol. s r. o.) na súčinnosť a zapožičanie tam uvedených dokladov týkajúcich sa zdaňovacích období január 2015 - september 2015 a obchodného vzťahu spoločnosti FLER spol. s r. o. a žalobcu. Zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy.

4. Dňa 28. 03. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočutý svedok C. D. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.).

5. Spoločnosť SK-NIC, a.s. v podaní zo dňa 16. 04. 2018 oznámila správcovi dane požadované údaje o doméne netky.sk. Registrátorom tejto domény v rokoch 2014 až 2015 bola spoločnosť TOPZONE, s.r.o., ktorá bola od začiatku roku 2014 do 18. 06. 2014 aj držiteľom domény a od 19. 06. 2014 do súčasnosti je držiteľom domény používateľ s identifikátorom MARO-0270 (fyzická osoba I. D.). Ďalšie požadované údaje oznámila v podaní zo dňa 04. 06. 2018, prílohou ktorého boli dva návrhy (návrh spoločnosti TOPZONE, s.r.o. zo dňa 08. 11. 2005 a návrh fyzickej osoby nepodnikateľa I. D. zo dňa 29. 11. 2013) na uzavretie rámcovej zmluvy so spoločnosťou SK-NIC, a.s..

6. Dňa 19. 04. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti štatutárneho a splnomocneného zástupcu žalobcu, predmetom ktorého bolo overenie zobrazenia reklamných bannerov na úvodnej stránke portálu www.netky.sk na CD nosičoch predložených k výkonu daňovej kontroly.

7. Správcovi dane bola predložená notárska zápisnica č. N 239/2017 Nz 10839/2017 NCRI 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. a siedmich zanikajúcich spoločností (medzi nimi i spoločnosť FLER spol. s r. o..

8. Dňa 09. 05. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý štatutárny zástupca žalobcu, ktorý podal vysvetlenie k predloženým účtovným dokladom.

9. JUDr. I. D. LL.M. podal na základe výzvy správcu dane vyjadrenie zo dňa 20. 06. 2018 a vyjadrenie zo dňa 26. 06. 2018 podala na základe výzvy správcu dane i spoločnosť TOPZONE, s.r.o., ku ktorému pripojila zmluvu o registrácii a správe domény zo dňa 02. 06. 2010 medzi ňou ako poskytovateľom a C. D. ako účastníkom, predmetom ktorej bola registrácia domény s názvom netky.sk, pričom registrátorom a proxy držiteľom domény je poskytovateľ a účastník má právo na používanie domény.

10. Dňa 28. 06. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý I.. Z. W. (obchodný riaditeľ žalobcu).
Podľa úradného záznamu zo dňa 22. 08. 2018 správca dane nahliadol do spisov daňových subjektov GO4IT s.r.o., Moiled s.r.o., CEROME, s.r.o. a Nenostar s. r. o..

11. Správca dane zaslal formulár žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií pre českú finančnú správu a z toho dôvodu rozhodnutím zo dňa 24. 08. 2018 prerušil predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu od 27. 08. 2018. Dňa 16. 11. 2018 bola správcovi dane doručená odpoveď českej finančnej správy a v podaní zo dňa 16. 11. 2018 oznámil žalobcovi, že v uvedený deň pominul dôvod prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone.

12. Spoločnosť MAFRA Slovakia, a.s. poskytla správcovi dane v podaní zo dňa 28. 11. 2018 informácie o postupe pri fiktívnom stanovení ceny na https://hnonline.sk/ na úvodnej stránke pre reklamný formát „banner“. Vyjadrenie zo dňa 29. 11. 2018 podala i spoločnosť Zoznam, s.r.o..
Dňa 07. 12. 2018 správca dane spísal úradný záznam, podľa ktorého kontrolné zistenia z informačného systému finančnej správy týkajúce sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 - december 2014 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v spoločnosti FLER spol. s r. o. použije i v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 - september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

13. C. G. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. od 18. 07. 2014) poskytol písomné vyjadrenie zo dňa 10. 12. 2018.

14. Dňa 11. 12. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli zástupcovia žalobcu oboznámení s úkonmi vykonanými v priebehu daňovej kontroly a žalobca podal písomné vyjadrenie.

15. Správca dane spísal dňa 03. 01. 2019 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 07. 01. 2019. V protokole (v časti máj 2015) správca dane okrem iného uviedol zistenie, že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty si v zdaňovacom období máj 2015 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie tejto dane z faktúry č. XXXXXXXXXX od dodávateľa FLER spol. s r. o.. Z kontrolného výkazu tejto spoločnosti za uvedené zdaňovacie obdobie správca dane zistil, že si uplatnila

odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr hlavne od dodávateľa Moiled s.r.o. a táto spoločnosť si podľa kontrolného výkazu uplatnila odpočítanie dane len od spoločnosti CEROME s.r.o. ako jediného dodávateľa. Spoločnosť CEROME, s.r.o. mala v máji 2015 len jediného dodávateľa, a to spoločnosť Nenostar s. r. o.. Tieto spoločnosti vytvorili umelý reťazec bez ekonomickej podstaty za účelom formálneho vykazovania obchodných transakcií, pričom v daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty, ale nízke daňové povinnosti. Žalobca podal k protokolu písomné vyjadrenie zo dňa 23. 01. 2019.

16. Dňa 12. 03. 2019 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní za prítomnosti zástupcov žalobcu, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok žalobcu k protokolu. Dňa 26. 03. 2019 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bola oprava chýb v zápisnici zo dňa 12. 03. 2019. Žalobca podal písomné vyjadrenie zo dňa 10. 04. 2019.

17. Správca dane výzvou zo dňa 20. 03. 2019 vyzval spoločnosť JKH PLUS s.r.o. (právny nástupca spoločnosti Moiled s.r.o.) na predloženie dokladov a dokumentov týkajúcich sa spoločnosti Moiled s.r.o.. Spoločnosť na výzvu nereagovala.

18. Na deň 05. 06. 2019 boli predvolaní svedkovia C. G. a C. D., ktorí sa nedostavili na pojednávanie. Podľa úradného záznamu zo dňa 12. 06. 2019 správca dane nahliadol do daňového spisu spoločnosti Nenostar s. r. o. a vyhotovil si z neho fotokópie tam uvedených listín (kontrolné výkazy spoločnosti Moiled s.r.o. za obdobie apríl 2014 - september 2015 a kontrolné výkazy spoločnosti Nenostar s. r. o. za obdobie január 2015 - september 2015).

19. Dňa 20. 06. 2019 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu s úkonmi vykonanými vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 - september 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015 a žalobca podal písomné vyjadrenie zo dňa 04. 07. 2019.

20. Ďalšiu zápisnicu o ústnom pojednávaní spísal správca dane dňa 04. 09. 2019 a jeho predmetom bolo oznámenie stanoviska správcu dane k vyjadreniu žalobcu zo dňa 04. 07. 2019. Správcovi dane bola predložená zmluva o reklame zo dňa 02. 01. 2015 uzavretá medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako obstarávateľom uzavretá na dobu určitú od 01. 01. 2015 do 31. 01. 2015.

21. Súčasťou spisu je i faktúra č. XXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 vystavená dodávateľom FLER spol. s r. o. pre odberateľa - žalobcu na sumu 12.000,- eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur) s predmetom fakturácie „Reklamný banner B7 300x200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk, mesiac máj 2015“.

22. Správca dane vydal dňa 17. 09. 2019 rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur za zdaňovacie obdobie máj 2015 (daň vyrubená podaným daňovým priznaním vrátane dodatočných daňových priznaní v sume 28.496,88 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 30.496,88 eur a rozdiel dane v sume 2.000,- eur). Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie zo dňa 06. 11. 2019.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

23. O podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 27. 02. 2020 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 17. 09. 2019 potvrdil.

24. V odôvodnení svojho rozhodnutia opísal skutkový stav zistený správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (máj 2015) uplatnil nárok na odpočítanie dane v sume 2.000,- eur z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 (v celkovej sume 12.000,- eur, z toho základ dane v sume 10.000,- eur, daň z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur) za dodané služby (reklamno-propagačné služby - reklamný banner B7 300 x 200 px zobrazovaný na úvodnej stránke portálu www.netky.sk, mesiac máj 2015) od dodávateľa FLER spol. s r. o.. Táto spoločnosť zanikla dňa 26. 04. 2017 v dôsledku zlúčenia, pričom jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom bol do 18. 07. 2014 G. C., od 18. 07. 2014 je

konateľom spoločnosti C. G. a spoločníkom spoločnosti je EC4B INTERNATIONAL, INC, 196th ST SW 201 7127, Lynnwood 980 36, Spojené štáty americké. Správca dane za účelom preverenia obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou FLER spol. s r. o. vykonal dokazovanie, v priebehu ktorého zistil, že od 26. 11. 2013 do 01. 06. 2016, teda i v priebehu realizácie obchodu, bol konateľom spoločnosti FLER spol. s r. o. C. D. a od 01. 06. 2016 bol jej konateľom C. G. (s adresou v Českej republike). Následne zaslal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. na adresu jej sídla zapísaného v obchodnom registri výzvu na predloženie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o., ale písomnosť sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy".
V priebehu daňovej kontroly ďalej vypočul ako svedka C. D. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. v čase, kedy sa mal uskutočniť kontrolovaný zdaniteľný obchod), ktorý potvrdil, že spoločnosť v roku 2015 vykonávala služby spojené s marketingom, digitálnu a printovú reklamu, ale nepamätal si, či mala materiálno-technické a personálne zabezpečenie a zamestnancov k výkonu takejto činnosti. Potvrdil vystavenie dodávateľských faktúr pre žalobcu a ich podpísanie, nepamätal si však, kto viedol účtovnú evidenciu spoločnosti. Nevedel sa vyjadriť ani k nadviazaniu obchodnej spolupráce. O svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER spol. s r. o. odovzdal spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. pri zlúčení spoločností a správcovi dane navrhol, aby vo svojom systéme skontroloval kontrolný výkaz a daňové priznania. Vyjadrenie svedka bolo nekonkrétne, všeobecné a spoločnosť FLER spol. s r. o. daň do štátneho rozpočtu neodviedla, nakoľko si ju ponížila prostredníctvom ďalších účelovo vložených subdodávateľov, ktorý taktiež nevykonávali ekonomickú činnosť.
Správcovi dane bola predložená notárska zápisnica č. N 239/2017 Nz 10839/2017 NCRl 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, ktorou sa nástupnícka spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o. zlúčila so zanikajúcimi spoločnosťami a okrem iných i so spoločnosťou FLER spol. s r. o..
Následne správca dane vykonal ďalšie pojednávanie dňa 09. 05. 2018, na ktorom vypočul V.. C. N. (predseda predstavenstva u žalobcu) a pojednávanie dňa 28. 06. 2018, na ktorom vypočul I.. W. (obchodný riaditeľ u žalobcu), o čom spísal zápisnice o ústnom pojednávaní.
Na základe týchto skutočností správca dane nadobudol pochybnosti o tom, či údaje uvedené na faktúrach od spoločnosti FLER spol. s r. o. odrážajú skutočnosť a či dodávateľ na nich uvedený je aj reálnym a priamym dodávateľom plnenia pre žalobcu.
Ďalšie informácie získal správca dane z informačného systému finančnej správy, z registra účtovných závierok, od spoločností SK-NIC a.s. (správca internetovej domény najvyššej úrovne.sk), TOPZONE, s.r.o., MAFRA SLOVAKIA, a.s., Zoznam, s.r.o. a od N.. I. D.. Takto zistil, že v mieste sídla spoločnosti FLER spol. s r. o. bolo vykonané miestne zisťovanie dňa 22. 01. 2015 a so zástupcom spoločnosti sa nepodarilo skontaktovať, že vlastníkom domény netky.sk nebola v mesiaci máj 2015 spoločnosť FLER spol. s r. o., ale spoločnosť TOPZONE, s.r.o., ktorá túto doménu v roku 2010 zaregistrovala pre fyzickú osobu C. D. a od 19. 06. 2014 bol jej držiteľom N.. I. D.. Uvedené znamená, že nebol zistený žiadny vzťah spoločnosti FLER spol. s r. o. k spravodajskému portálu netky.sk a žalobca si nepreveril sídlo deklarovaného dodávateľa, nepreveril si referencie na verejne dostupných stránkach, ani to, či táto novovzniknutá spoločnosť je schopná realizovať tento druh reklamy. Správca dane taktiež požiadal o vypracovanie porovnateľnej (fiktívnej) cenovej ponuky služby uvedenej na faktúrach a v zmluve od dodávateľa FLER spol. s r. o. ako predmet plnenia a konštatoval, že žalobca nepredložil žiadny relevantný dôkaz o výhodnosti cenovej ponuky spoločnosti FLER spol. s r. o. oproti cenovej ponuke spoločnosti Zoznam, s.r.o..
Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou požiadal českú finančnú správu o preverenie účtovných dokladov spoločnosti FLER spol. s r. o. a o vypočutie C. G. (konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., t.j. právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o.), ktorého následne predvolal ako svedka. Tento sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu, že ich s odstupom času nie je možné vyhľadať. Za účelom zistenia, čo bolo predmetom dodávok zo strany spoločnosti Moiled s.r.o. pre spoločnosť FLER spol. s r. o. ako odberateľa, správca dane vyzval spoločnosť JKH PLUS s.r.o. (právny nástupca spoločnosti Moiled s.r.o.) na predloženie dokladov a dokumentov za rok 2015, ale spoločnosť nereagovala. Na pojednávanie sa nedostavil ani C. G..
S takto vykonaným dokazovaním správca dane oboznámil žalobcu a konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona a nepriznal mu odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie máj 2015 v sume 2.000,- eur.

25. V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný reagoval na námietky žalobcu uvedené v rozhodnutí správcu dane. Uviedol, že žalobca predložil správcovi dane ku kontrole dodávateľské faktúry, ktorými deklaroval odpočítanie dane na reklamnú a propagačnú činnosť vykonanú dodávateľom, t.j. spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Správca dane zistil, že táto spoločnosť zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o, ktorú vyzval na predloženie dôkazov, ale výzva sa vrátila ako nedoručená. Ďalej vypočul svedka C. D. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.) a práve v súvislosti s jeho výpoveďou vznikli pochybnosti. Svedok tvrdil, že všetky činnosti súvisiace s fakturovanými prácami a vedením spoločnosti vykonával sám, ale na otázky správcu dane týkajúce sa zabezpečenia fakturovaných prác, zamestnancov, vedenia účtovníctva a ekonomickej činnosti spoločnosti nevedel odpovedať. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, ale deklarovaný dodávateľ a ani jeho bývalý konateľ mu nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia. K tvrdenému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, žalovaný uviedol, že zákon č. 222/2004 Z.z. stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky, ako pri iných druhoch daní. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť nároku na odpočítanie tejto dane zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný na predložených faktúrach. Daňovému subjektu vzniká právo na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa len v prípade, ak pri tomto tovare vznikla dodávateľovi daňová povinnosť. Žalobca ako daňový subjekt predložením faktúr splnil len jednu z podmienok oprávňujúcich ho k odpočítaniu dane z pridanej hodnoty (ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.), ale druhú podmienku, a to, že k dodaniu služby aj reálne došlo nepreukázal (ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.). Samotné predloženie faktúr a tvrdenie, že k dodaniu služby došlo, nie je bez ďalších dôkazov z hľadiska dane z pridanej hodnoty postačujúcim argumentom o tom, že služba bola reálne dodaná. V prípade žalobcu nebolo vykonaným dokazovaním preukázané, že reklamu a propagáciu spoločnosti žalobcu vykonala spoločnosť uvedená ako dodávateľ na faktúrach, ktoré žalobca predložil. Na preukázanie realizácie obchodného prípadu je potrebné, aby ho preukázali predložením dôkazov obidvaja obchodní partneri. Dôkazná povinnosť neprechádza na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane daňového subjektu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o uskutočnenej obchodnej transakcii preukázať. Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu obchodnej transakcie, resp. vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale preverovať správnosť a pravdivosť predložených dokladov. Realizáciu obchodnej transakcie preukázal iba jeden obchodný partner (žalobca), a teda nie je možné vysloviť záver, že uskutočnenie obchodného prípadu bolo preukázané. Žalovaný zastával názor, že konaním žalobcu došlo k porušeniu ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., keď si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o.. Predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie.

K ďalšej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane na základe oznámenia vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za viacero zdaňovacích období roku 2015 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Za každé kontrolované zdaňovacie obdobie na dani z pridanej hodnoty a dane z príjmov právnickej osoby vydal rozhodnutie.

K tvrdenému pričítaniu dôkaznej núdze žalobcovi ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, žalovaný konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pri ktorom preveroval všetky skutočnosti súvisiace s poskytovaním reklamných a propagačných služieb na webových portáloch, tieto skutočnosti porovnal a zaujal k nim stanovisko. Spoločnosť FLER spol. s r. o. bola priamym dodávateľom žalobcu, čo znamená, že sa jednalo o priamy obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, ale dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz, ktorým by dodanie fakturovaných prác preukázal. Týmto konaním dodávateľ spôsobil, že správca dane nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol vysloviť záver, že obchodné transakcie boli uskutočnené v zmysle vystavených dodávateľských faktúr spoločnosťou na nich deklarovanou ako dodávateľ. Skutočnosť, že dodávateľ ako platiteľ dane z pridanej hodnoty si zahrnul údaje z faktúr vystavených pre žalobcu do kontrolného výkazu a ani samotné faktúry, na ktorých si dodávateľ uplatnil daň voči žalobcovi ešte neznamená, že žalobca ako platiteľ dane má právo na odpočítanie dane alebo na uplatnenie daňových výdavkov.

Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca si zrejme nedostatočne overil svojho obchodného partnera. V prípade, ak obchodný partner nepreukáže, že obchodná transakcia bola uskutočnená tak, ako bola deklarovaná na účtovných dokladoch, nie je možné považovať transakciu za preukázanú. Svedecká výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti a ani podrobný opis spolupráce zo strany obchodného

riaditeľa a predsedu predstavenstva u žalobcu, nie sú dôkazom o tom, že reklamné a propagačné práce pre žalobcu vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ.
V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie rozsudkov ESD aplikovať na jeho transakcie, a preto nebude k týmto rozsudkom zaujímať stanovisko. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane nie z dôvodu konania subdodávateľských spoločností, ale z dôvodu že dodávateľ vykonanie fakturovaných prác v prospech žalobcu nepreukázal. Pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty bola preukázaná existencia obchodného reťazca, ale žalobca nebol sankcionovaný správcom dane za neopatrnosť pri obchodovaní s týmto reťazcom. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu nepreukázania, že fakturované práce boli vykonané spoločnosťou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ, čím nebola v zmysle ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. splnená podmienka uplatnenia práva na odpočítanie dane.
Skutočnosť, že žalobca si zaevidoval faktúry do účtovnej evidencie a uhradil daň, nie je dôkazom o tom, že fakturované práce vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Realizáciu obchodného prípadu musia preukázať obidvaja obchodní partneri a bolo povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť dokladov predložených žalobcom aj u jeho obchodného partnera, čo znamená, že plnenie zákonných povinností musí preukázať aj obchodný partner žalobcu. Správca dane nie je povinný preukazovať, že práce neboli vykonané deklarovaným dodávateľom na predložených faktúrach, ale žalobca musí preukázať že ním deklarované obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako je to uvedené na faktúrach.
V závere svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že i keď konateľ dodávateľa dodanie fakturovaných prác, vystavenie faktúr a ich podpísanie potvrdil, svoje tvrdenie žiadnym, správcom dane overiteľným, spôsobom nepreukázal. V prípade, že obchodný partner nevie, resp. nemá záujem preukázať realizáciu obchodného prípadu, dostáva sa žalobca vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze, pretože realizácia obchodného prípadu predložením dokladov iba jedným z obchodných partnerov nie je preukázaná. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo preverovať dôkazy predložené žalobcom a jeho obchodnými partnermi a nie dôkazy o uskutočnení, resp. neuskutočnení deklarovaných obchodov vyhľadávať. Správca dane vykonal doplnenie dokazovania na základe požiadavky žalobcu, ale výsledky doplneného dokazovania nemali na skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly žiadny vplyv.
Zo všetkých týchto dôvodov žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane ako vecne správne.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

26. Žalobou zo dňa 22. 04. 2020 žalobca žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 17. 09. 2019 ako i rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2020, a to z dôvodu, že je vecne nesprávne a nezákonné, nakoľko:
A/ rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (ust. § 191 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov, ďalej len SSP),
B/ rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (ust. § 191 písm. d/ SSP),
C/ zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (ust. § 191 písm. e/ SSP).
Žalobou napadnutými rozhodnutiami a postupom počas daňového konania, ktorý predchádzal ich vydaniu, bol žalobca poškodený na svojich právach.

27. V časti A/ žaloby (rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci) žalobca uviedol, že žalovaný preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady a tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal, dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom. Žalovaný mal však pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. z dôvodu jej nespolupracovania a nepredloženia požadovaných dôkazov a preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý bol takto ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa zásadnými námietkami žalobcu a bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Žalobca poskytoval súčinnosť, predkladal dôkazy a prispieval k objasneniu skutkového stavu, z čoho musí byť jednoznačne vyvodené, že jeho konanie je zásadne odlišné od konania nekontaktných subjektov a nemôže byť spájaný s podvodom, ktorým mohlo byť poznačené dodanie služby/reklamy na predchádzajúcich stupňoch.

K vydaniu napadnutého rozhodnutia došlo z dôvodu, že daňový subjekt, ktorý je na faktúre uvedený ako deklarovaný dodávateľ, svojím konaním znemožnil žalovanému vykonať daňovú kontrolu. Takýto právny záver je ale nesprávny a neprijateľný, pričom nemá oporu v žiadnom zákonnom predpise a žalobca nemôže byť znevýhodnený pri posudzovaní ním predložených dôkazných prostriedkov len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre nespolupracuje. V tomto smere žalovaný neuniesol dôkazné bremeno a nie je možné posúdiť, o aký reťazec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol. Tvrdenia žalovaného vykazujú znaky arbitrárnosti, keď bez uvedenia preukázaných skutočností vyvodzuje svoje tvrdenia, ktoré nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi.
Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný za určujúcu skutočnosť (od ktorej odvíjal výrok svojho rozhodnutia) považoval to, že dodávateľ uvedený na faktúre, t.j. spoločnosť FLER spol. s r. o. nespolupracoval v priebehu výkonu daňovej kontroly, teda nesúčinnosť dodávateľa, resp. jeho konateľa spochybnila všetky ostatné dôkazy. Tieto tvrdenia žalovaného sa však javia ako účelové a arbitrárne a povinnosťou žalovaného bolo zistiť a objasniť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Pokiaľ žalobcovi, na základe údajných podvodných konaní jeho dodávateľa, nebolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť takýto postup riadne, presvedčivo zdôvodnený a vykonané dôkazy musia bez pochyby založiť takýto právny záver. V predmetnej veci žalovaný založil svoj právny záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe domnienok, ktoré neboli zákonným spôsobom preukázané. Hlavným účelom žalovaného bolo preniesť riziko z nevybratia dane na žalobcu, ktorý konal v dobrej viere a nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch.
Práva a právom chránené záujmy žalobcu neboli rešpektované a v žiadnom prípade neboli chránené. Služba bola žalobcovi riadne dodaná, čo riadne preukázal a čo potvrdil aj samotný žalovaný, keď skonštatoval, že reálna existencia reklamno-propagačných služieb nebola spochybnená. Táto skutočnosť jednoznačne potvrdzuje, že predloženým dokladom neabsentuje materiálny základ. Ak existencia týchto služieb nie je spochybnená, potom služba musela byť dodaná. Tým vznikla daňová povinnosť. Následne bola daň voči žalobcovi iným platiteľom uplatnená, a to na základe dodanej služby, ktorej poskytnutie potvrdil vtedajší konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o..
Vlastníctvo internetovej stránky, a teda aj portálu netky.sk sa nezaznamenáva do žiadnych registrov a nie je možné takéhoto vlastníka z verejne dostupných zdrojov identifikovať. Preto, ak žalovaný tvrdí, že v dôsledku toho, že si žalobca nepreveril, kto je vlastníkom internetovej stránky a na základe toho vyvodil záver, že žalobca konal neopatrne, takéto tvrdenie je v rozpore s existujúcim právnym stavom. Žalovaný si v plnom rozsahu osvojil nesprávny právny záver správcu dane a do svojho rozhodnutia prevzal celú jeho argumentáciu bez toho, aby sa akýmkoľvek spôsobom vysporiadal s námietkami a právnym názorom prezentovaným zo strany žalobcu v podanom odvolaní a nevykonal ani žiadny úkon na odstránenie rozporov v skutkovom stave, ani na preverenie skutočností uvedených v odvolaní.
Žalovaný si dal vypracovať cenovú ponuku, z ktorej nesprávne vyvodil záver o tom, že cena, za ktorú žalobca obstaral služby bola nevýhodná, resp. vysoká. Tento dôkaz žalovaný nesprávne vyhodnotil, pričom vôbec neprihliadal na skutočnosť, že táto cenová ponuka bola vypracovaná v inom čase a zároveň aj za iných podmienok v porovnaní s cenou, ktorú zaplatil žalobca svojmu dodávateľovi. Žalobca počas konania jednoznačne preukázal, že cena, za ktorú si predmetnú reklamu objednal a ktorá mu aj bola dodaná, bola na trhu bežná a zároveň pre žalobcu výhodná.
Na základe vykonaného dokazovania dospel žalovaný k nesprávnej objektívnej hodnote dodanej služby, nakoľko jeho výpočet bol absolútne nepresný, neobjektívny a zavádzajúci. Objektívnu hodnotu žalovaný posúdil na základe návštevnosti stránky z roku 2018, pričom vôbec neuvádzal, akú návštevnosť mala stránka netky.sk v období poskytovania reklamných a propagačných služieb. Žalovaný svoje presvedčenie o nevhodnosti vybranej služby z hľadiska ceny odvíjal od počtu zobrazení, pričom tento ukazovateľ je len marketingový trik poskytovateľov týchto služieb, ktorý nie je smerodajný, pretože neodráža počet reálnych užívateľov, segmentáciu návštevníkov, cieľovú skupinu návštevníkov, rýchlosť načítavania stránky, podvodné zobrazenie stránky a pod..

28. V časti B/ žaloby (napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom vo viacerých bodoch si odporuje, nakoľko žalovaný uvádza právne závery, ktoré však nekorešpondujú s odôvodnením napadnutého rozhodnutia) žalobca namietal, že žalovaný ani na jednom mieste svojho rozhodnutia neuviedol, akým spôsobom sa vysporiadal s námietkami žalobcu v jeho odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane ohľadne skutočnosti, že žalobca nevedel a ani nemohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa v rámci umelo vytvorenej obchodnej skupiny. Žalovaný sa zaoberal len skutočnosťami uvedenými v I. až V. bode podaného odvolania, ale nezaoberal sa

skutočnosťami uvedenými v VI. bode odvolania, ktorými žalobca vyvracal, že v danom čase vedel alebo mohol vedieť, že sa môže potenciálne jednať o podvod. Takýto postup žalovaného je nesprávny, nezákonný a najmä arbitrárny.
Rozhodnutie správcu dane bolo v prevažnej miere založené na skutočnosti, že tu existovali údajne podvodne vykonštruované hospodárske operácie, ktorých cieľom malo byť získanie neoprávneného prospechu na úkor štátneho rozpočtu. Žalovaný sa vôbec nezaoberal skutočnosťami vyvracajúcimi existenciu podvodného konania a tým odoprel žalobcovi právo dozvedieť sa, prečo tieto skutočnosti nepovažoval za dostatočné na preukázanie tvrdení žalobcu a rovnako mu odoprel právo na uplatnenie prípadných ďalších námietok, ktoré žalobca mohol uviesť v tejto správnej žalobe. Týmto postupom sa žalovaný stotožnil s právnym názorom správcu dane v tom, že k podvodnému konaniu došlo. Konštatovanie, že došlo k podvodnému konaniu, však bez ďalšieho nemôže založiť právny záver o tom, že k nemu aj skutočne došlo. Postup daňových orgánov je nezákonný a svedčí o tom, že žalovaný nedostatočne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti, resp. odpočtu dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Mestského súdu v Prahe pod č.k. 38Ca/63/99-37 a ďalej citoval časť rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane.
Bol toho názoru, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, jeho odôvodnenie vo viacerých častiach nekorešponduje s rozhodnutím správcu dane (dokonca mu odporuje), je nezrozumiteľné, nepreskúmateľné, nezákonné a vykazuje znaky arbitrárnosti, nakoľko právne závery žalovaného si navzájom odporujú. Ak na jednej strane žalovaný na základe údajne dostatočného dokazovania a skúmania skutkového stavu dospel k záveru, že správca dane nesankcionuje žalobcu za to, že konal neopatrne a neobozretne, nemôže byť na druhej strane v rozhodnutí správcu dane (ktoré žalovaný potvrdil ako vecne správne) uvedený pravý opak. Správca dane práveže sankcionoval žalobcu za to, že podľa jeho názoru konal neobozretne, nakoľko v dôsledku údajného podvodného reťazca (o ktorom žalobca nemohol vedieť) mu odoprel právo na odpočet dane z pridanej hodnoty.
V týchto skutočnostiach vidí žalobca nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného, ktorý konštatuje a robí právne závery, ktoré si navzájom odporujú, pričom na nich zakladá rozhodnutie, na základe ktorého bol žalobca ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch.
Napadnuté rozhodnutie je nezákonné a arbitrárne aj z dôvodu, že žalovaný sa nezaoberal rozhodnutím Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011, na ktoré poukazoval žalobca v odvolaní, a to z dôvodu, že žalobca neuviedol, v ktorých bodoch je možné odôvodnenie tohto rozsudku aplikovať na jeho transakcie.
Žalobca žiadal, aby správny súd prihliadal na obsah tohto rozhodnutia, nakoľko jeho obsah sa vzťahuje práve na problematiku dôkazného bremena vo vzťahu k daňovému subjektu, ktorý podobne ako žalobca predložil potrebné listinné dôkazy a preukázal reálnu existenciu plnenia. Na predmetnej faktúre sa nachádzal podrobný opis predmetu plnenia, časové uvedenie požadovanej reklamy s konkrétnym opisom dodanej služby. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou s jednoduchým a všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Práve naopak, žalobca na úplné vylúčenie akýchkoľvek pochybností predložil žalovanému, resp. správcovi dane aj faktúry, CD nosič, doklady o úhradách. Žalovaný mal za to, že reklama/služba reálne dodaná nebola, teda nebola dodaná vôbec, pričom uviedol, že správca dane postupoval v zmysle platných právnych predpisov.
Žalovaný na základe vykonaného dokazovania dospel k odlišnému právnemu záveru ako správca dane, a to, že predmetná reklama nebola dodaná vôbec. Nezohľadnil ani žalobcom predložené dôkazy (CD nosiče, doklady o úhradách, faktúry), ani právne závery správcu dane, ktorý zistil, že reklama vykonaná bola, resp., že nebola spochybnená existencia reklamných služieb. Rozhodnutie správcu dane a žalovaného si navzájom odporujú, a to v zistení skutočnosti, či vlastne reklama vykonaní bola. Takýto závažný rozpor možno odstrániť len zrušením oboch rozhodnutí, nakoľko nie je možné, aby jedno rozhodnutie deklarovalo, že reklama vykonaná bola a druhé, ktoré ho dokonca potvrdzuje a považuje za vecne správne naopak deklaruje, že k dodaniu služby nedošlo. Tento nezákonný postup žalovaného predstavuje výrazný zásah do právnej istoty žalobcu. Z obsahu rozhodnutia je zrejmé, že u žalovaného vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu, že dodávateľ nepredložil požadované dôkazy a nespolupracoval so žalovaným, resp. z dôvodu preverovania dodávateľov, ktorí podľa zistenia žalovaného uskutočňovali fiktívne obchody.
Žalovaný pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Žalobca riadne preukázal (faktúry, CD nosič, doklady o úhradách), že objednané reklamno-propagačné služby boli dodané, preukázal teda skutočné dodanie týchto služieb, avšak iba z dôvodu,

že dodávateľ FLER spol. s r. o. nespolupracoval, nepredložil potrebné doklady, žalovaný rozhodol tak, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.
V prípade, ak žalovaný mal pochybnosti o dodaní reklamy žalobcovi, tieto pochybnosti mal jasne, výstižne a hlavne dostatočným spôsobom vysvetliť. Je v hrubom rozpore s požiadavkou zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ak žalovaný spochybnil všetky dôkazy predložené žalobcom len z dôvodu, že dodávateľ nespolupracuje. Takéto spochybnenie žalovaného je absolútne neprijateľné. Žalovaný bol povinný vykonanými dôkazmi preukázať existenciu skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov, ktorými žalobca preukazoval svoju daňovú povinnosť. V tejto časti žaloby žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor") v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronics) a C-484/03 (Bond House). Žalovaný sa týmito rozsudkami nijakým spôsobom nezaoberal, a to z dôvodu, že žalobca v podanom odvolaní neuviedol, v ktorých bodoch sú aplikovateľné na daný prípad. Z odvolania žalobcu je však zrejmé, aplikácie ktorých bodov sa žalobca dovolával.
Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ako aj Najvyššieho súdu SR je totiž zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nemôže byť sankcionovaný, resp. postihnutý v rámci svojej obchodnej transakcie za skutočnosť, že predchádzajúca alebo následná obchodná transakcia (v našom prípade uskutočňovaná podľa názoru žalovaného v rámci fiktívneho reťazca) bola poznačená podvodným konaním. Takýto výklad žalovaného je v absolútnom rozpore s platným právom, je nezákonný a arbitrárny a v konečnom dôsledku sa prieči aj vyššie citovaným rozhodnutiam.
Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca nebol pri výbere obchodného partnera opatrný a pravdepodobne si ho dostatočne nepreveril. V predmetnej veci si však žalobca preveril svojho dodávateľa z verejne dostupných zdrojov (obchodný register, registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty), nastavil si štandardný spôsob úhrady faktúr formou bezhotovostného prevodu, navyše poskytnutie reklamy bolo zdokumentované na CD. Žalobcom zvolený dodávateľ sa nenachádzal na portáli daňových dlžníkov, ani na zozname subjektov, u ktorých vznikli dôvody na zrušenie registrácie na dani z pridanej hodnoty. V týchto zdrojoch sa v tom čase nenachádzali žiadne negatívne informácie o žalobcovom novom dodávateľovi. Z údajov dostupných v registri účtovných závierok nie je možné získať informácie o podvodnom konaní účtovnej jednotky. Jednalo sa o relatívne novovzniknutú spoločnosť a účtovné výkazy nepoukazovali na nič neobvyklé. Ani správca dane až do 15. 10. 2015 neidentifikoval dôvody, pre ktoré by mala byť spoločnosti FLER spol. s r. o. zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty a žalobca konal v dobrej viere a nemohol identifikovať budúce problémy svojho dodávateľa.
Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, Stroj trans, C-642/11). Žalovaný tvrdil aj to, že žalobca si dodávateľa nepreveril osobne návštevou v sídle dodávateľa, nepreveril si jeho sídlo, ani skutočnosť, či je dodávateľ objednanú službu schopný dodať. K podobným skutočnostiam Súdny dvor EÚ zaujal názor v rozsudku vo veci Mahagében a Dávid. Žalovaný odoprel žalobcovi jeho právo na ním uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty aj napriek skutočnosti, že nedisponoval žiadnymi dôkazmi, na základe ktorých by bol oprávnený zákonným spôsobom vysloviť takýto právny záver. Podľa ustálenej judikatúry je v súlade s režimom práva na odpočet dane nezlučiteľné potrestať zamietnutím tohto práva platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu platiteľa dane alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (uvedený záver je obsiahnutý najmä v rozsudkoch vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik). Žalovaný založil svoj právny názor, že žalobca mohol a mal vedieť o vykonštruovanom podvodnom reťazci na základe skutočnosti, že dodávateľ v priebehu konania nespolupracoval a nepredložil požadované doklady. Takýto záver žalovaného je neprípustný, nakoľko aj samotný Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že zodpovednosť vykonávať kontrolné činnosti prináleží príslušným orgánom. Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu. Musí tak vykonať na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp (C-277/14) a C-329/18 Valsts ienemumu dienests proti SIA Altic, z ktorých časti i citoval. Skutočnosť, že žalovaný, resp. správca dane preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, vyžadoval od neho overovania, na ktoré nebol povinný, ako aj prijatie opatrení na zabezpečenie toho, aby plnenia neboli súčasťou údajného podvodu spáchaného iným subjektom, spôsobila, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné a v absolútnom rozpore aj s európskou judikatúrou.

29. V časti C/ žaloby žalobca uviedol, že sa nestotožňuje s názorom žalovaného, že výpoveď svedka C. D. nepreukázala skutočné dodanie služby, nakoľko aj zo samotného obsahu napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že reklama dodaná bola. Nesprávnym vyhodnotením skutočností uvádzaných a preukazovaných zo strany spoločnosti FLER spol. s r. o. ako aj zo strany žalobcu došlo k vážnemu poškodeniu práv a oprávnených záujmov žalobcu, nakoľko práve výpovede žalobcu, ako aj dodávateľa je potrebné považovať za rozhodujúce pre zistenie skutkového stavu, keďže okrem listinných dôkazov opisovali dodanie objednanej služby.
Nemôže byť na ťarchu žalobcu, že iný (od neho odlišný) subjekt si nesplní svoju povinnosť predložiť dôkazy. Žalobca nedisponuje v daňovom, ani v súdnom konaní donucovacími právomocami, nemá akým spôsobom zákonne donútiť iný daňový subjekt, aby spolupracoval s príslušným správcom dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4 Sž 65, 66/01 a rozsudok Krajského súdu v Žiline v konaní pod sp. zn. 21S/124/2012. Žalobca zo svojej súkromnoprávnej pozície nemôže zabezpečiť dôkazy, ktorými on sám nikdy nedisponoval a ktoré má k dispozícii iný daňový subjekt. Nemožno hovoriť o zachovaní rovnakých práv a povinností žalobcu a dodávateľa, t.j. spoločnosti FLER spol. s r. o., ak nesplnenie povinností jedného subjektu je na ťarchu druhého subjektu. Skutočnosť, že jeden daňový subjekt znemožňuje vykonanie kontroly, nemôže dostať žalobcu bez akéhokoľvek pričinenia do tak nevýhodnej pozície, že bude v konečnom dôsledku rozhodnuté v jeho neprospech.
Pri dokazovaní v rámci správy daní sa uplatňuje aj vyhľadávacia zásada. Správca dane, ktorý vedie dokazovanie je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný návrhmi daňových subjektov. Žalovaný, resp. správca dane však bez akéhokoľvek právneho základu preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, výsledkom čoho bolo vydanie rozhodnutia, ktoré je arbitrárne a nezákonné, porušujúce právo žalobcu na spravodlivé daňové konanie. Žalobca nikdy netvrdil, že žalovaný, resp. správca dane je povinný preukazovať, že reklama nebola vykonaná deklarovaným dodávateľom, ale tvrdil, že je jednoznačne povinný riadnym spôsobom zistiť skutkový stav veci. Pokiaľ správca dane tvrdil, že služby nedodal dodávateľ označený žalobcom, bolo jeho zákonnou povinnosťou označiť subjekt, ktorý podľa neho službu skutočne dodal. V prípade, ak správca dane, resp. žalovaný tvrdil, že bolo dostatočne vykonané dokazovanie, prečo z vykonaného dokazovania nevyplynulo, kto službu skutočne dodal? Odpoveď je jednoduchá, preto, lebo službu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o. tak, ako to preukázal žalobca a potvrdil aj konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o..
Napadnuté rozhodnutie žalovaného je arbitrárne, vágne, pričom z neho nevyplýva vysvetlenie, na základe akých úvah k takémuto rozhodnutiu žalovaný vôbec dospel, čo je v priamom rozpore so slovenskou, ako aj európskou právnou úpravou a judikatúrou. Žalovaný postupoval nezákonne, keď preniesol dôkazné bremeno na žalobcu, pričom nevykonal žiadne dôkazy na preukázanie skutočnosti, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonštruovaného obchodného reťazca. Je zrejmé, že ak žalobca v rámci daňovej kontroly predložil dôkazy (faktúry, CD nosiče, doklady o úhradách, vysvetlil, prečo si vybral konkrétneho dodávateľa, čo si o ňom zistil a prečo si nezistil tie skutočnosti, ktoré požadoval žalovaný), nemôže žalovaný svojvoľne bez akýchkoľvek iných dôkazných prostriedkov prijať záver, že žalobca mohol a mal vedieť o podvodnom konaní vykonštruovaného obchodného reťazca. Je nesprávne, arbitrárne a v konečnom dôsledku aj nezákonné, aby žalobca ako daňový subjekt suploval zákonnú povinnosť žalovaného len z dôvodu, že tomuto sa nepodarilo zistiť všetky skutočnosti na správne rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie nie je vydané v súlade so zákonom, ani v súlade s princípom ochrany práv a záujmov žalobcu a so zásadou doktríny legitímneho očakávania, v dôsledku čoho je nezákonné a arbitrárne.

30. V závere žaloby žalobca uviedol tieto dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia, a to, že žalovaný
- pri rozhodovaní neprihliadol na skutočnosť, že dodávateľ a žalobca potvrdili existenciu faktúry, jej úhradu, dodanie služby, ani na to, že bolo jednoznačne preukázané (CD nosiče, doklady o úhradách), že tu existovalo materiálne plnenie,
- nevykonal dostatočnú kontrolu reťazca dodávateľov obchodného partnera - spoločnosti FLER spol. s r. o.,
- neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo a na ktoré upozorňoval a ktoré namietal žalobca,
- nijakým spôsobom nepreukázal, že žalobca konal neobozretne, neopatrne a neeliminoval všetky obchodné riziká,

- nesprávne a neobjektívne vyhodnotil výhodnosť iných cenových ponúk od iných ním oslovených dodávateľov,
- vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- nedostatočne zistil skutkový stav na riadne posúdenie veci.
Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane.

IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

31. Vo vyjadrení zo dňa 03. 09. 2020 žalovaný k žalobe uviedol, že trvá na výroku svojho rozhodnutia, pričom poukázal na jeho odôvodnenie. Žalobca v žalobe neuviedol také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia súdu a neboli by predmetom jeho odvolania. Zistenia správcu dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce, sú vyčerpávajúcim spôsobom uvedené v jeho rozhodnutí zo dňa 17. 09. 2019 ako i v rozhodnutí žalovaného zo dňa 27. 02. 2020.

32. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný reagoval na námietky žalobcu v V. bode žaloby.

33. K námietkam žalobcu v časti A/ žaloby žalovaný uviedol, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z. (ust. § 3 ods. 1, 3, 7, § 24 ods. 2) a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a námietku o porušení príslušných ustanovení tohto zákona považoval za zmätočnú.
Správca dane ako i žalovaný vo svojich rozhodnutiach popísali zistený skutkový stav, ako i doklady a dôkazy, z ktorých vychádzali, vyhodnotili všetky zistené skutočnosti a zaoberali sa aj námietkami žalobcu. V konaní správca dane získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že konaním žalobcu došlo k porušeniu ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. (žalobca si neoprávnene odpočítal daň z faktúr od spoločností FLER spol. s r. o. a porušil ust. § 49, § 51, § 19 ods. 2 tohto zákona) a skutkový stav bol teda v danom prípade dostatočne zistený. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný sa vysporiadal s každou kategorickou odvolacou námietkou žalobcu a na svojich záveroch aj naďalej zotrváva. Žalobca predložil správcovi dane faktúru, doklad o úhrade, avšak nijako inak nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa, ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane (ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.). Nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by jednoznačne a dostatočne preukázal dodanie služby spoločnosťou FLER spol. s r. o.. K CD nosiču, ktorý bol predložený správcovi dane v priebehu daňovej kontroly žalovaný uviedol, že sa na ňom nachádzali články uverejnené na portály netky.sk. Správca dane však vykonaným dokazovaním nespochybnil dodanie služby, ale dodávateľa služieb. V konkrétnom posudzovanom prípade správca dane svojim dokazovaním zistil, že nebola naplnená základná skutková podstata podľa ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 19 ods. 2 vyššie uvedeného zákona). V súvislosti s dôkaznou povinnosťou žalobcu žalovaný poukázal na nález Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 401/09-17, podľa ktorého má platiteľ v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Žalobca nijako nevyvrátil pochybnosti správcu dane o tom, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako je deklarované na predloženej faktúre, teda že plnenie mu dodala spoločnosť uvedená na predloženej faktúre ako dodávateľ. Povinnosťou správcu dane bolo v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov, čo znamená, že plnenie príslušných zákonných ustanovení musí preukázať i obchodný partner žalobcu, t.j. spoločnosť FLER, spol. s r. o.. Táto spoločnosť zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom je C. G.. Z mnohých daňových konaní je žalovanému známe, že sa jedná o osobu, ktorá preberá spoločnosti za účelom ich zlúčenia a následnej likvidácie, pričom táto osoba k dokladom zlučovaných, resp. zanikajúcich spoločností vyhlasuje, že dokladmi spoločností nedisponuje. Žalovaný nesúhlasí s názorom žalobcu, že svedok C. D. ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. svojou výpoveďou potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Svedok potvrdil spoluprácu so žalobcom, ale svoje tvrdenia žiadnymi relevantnými a správcom dane overiteľnými dôkazmi preukázať nevedel. Žalovaný sa s poukazom na súdnu prax Najvyššieho súdu SR (napr. rozhodnutia vo veciach vedených pod sp. zn. 5Sžf/55/2017, 1Sžf/36/206) nestotožňuje s tým, že samotná svedecká výpoveď, v rámci ktorej svedok len všeobecne potvrdí dodanie služby (reklama) žalobcovi, je dostatočným dôkazom (v spojení s účtovnými dokladmi - faktúrami) o dodávke služby. Nemožno považovať za vierohodnú takú výpoveď svedka, ktorá je ako celok všeobecná, neurčitá a ak svedok (C. D.) nie je schopný ohľadom sporných obchodných prípadov uviesť žiadne konkrétne okolnosti a ani predložiť dokumenty

podporujúce jeho výpoveď. Takáto výpoveď nie je preto dostatočným dôkazom o tom, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako tvrdí žalobca.
K námietke žalobcu v súvislosti s dôkazným bremenom a poukazovaním na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 žalovaný poukázal na to, že Najvyšší súd SR vo svojich niekoľkých posledných rozhodnutiach (napr. v konaní pod sp. zn. 10Sžf/43/2018), zdôraznil, že judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v intenciách, že nepostačuje predložiť faktúru, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tejto súvislosti žalovaný príkladom poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/40/2017, 4Sžf/38/2017, 1Sžf/82/2016, 3Sžf/12/2018 ako aj uznesenie Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. II. ÚS 705/2017. V predmetnej veci nebolo dokazovaním vykonaným správcom dane preukázané, že reklamu a propagáciu spoločnosti žalobcu vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. uvedená na faktúrach ako dodávateľ. Táto spoločnosť pravdivosť údajov uvedených na faktúrach predložených žalobcom v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania žiadnym, správcom dane overiteľným, dôkazom nepreukázala. Dôkazná povinnosť v predmetnej veci neprešla na správcu dane, ale primárne bola na strane žalobcu, ktorý mal povinnosť svoje tvrdenie o uskutočnenej obchodnej transakcii preukázať. Úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly nie je preukazovať existenciu obchodnej transakcie, resp. vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale správnosť a pravdivosť predložených dokladov a dôkazov preverovať. Dôležitou otázkou v konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., čo bola základná a podstatná námietka v žalobe. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods.1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou žalobcu, ktorý je platiteľom dane. Žalobca si preto mal zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúrach. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Bolo teda povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodaní služieb, ktoré mu dodala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľných plnení (ktoré správca dane nespochybnil), ale aj ich skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa, resp. subdodávateľov. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to tvrdí žalobca. Žalovaný v súvislosti s dôkazným bremenom poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č.k. I ÚS 269/2014-13, v ktorom skonštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na žalobcovi/daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnom zneužívaní (rozsudky Halifax, Gemeente Leusden a Holin Group). Žalobca nepreukázal ani to, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu od osoby dodávateľa, nebude spochybnené.
Správca dane v priebehu daňovej kontroly viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodu deklarovaného na faktúre, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z..

34. K námietkam žalobcu v časti B/ žaloby žalovaný uviedol, že daňové orgány svoje rozhodnutia neodôvodnili podvodným konaním, ale porušením ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z.. Na tomto nič nemení ani skutočnosť, že správca dane vo svojom rozhodnutí okrem iného uviedol, že žalobca mohol vedieť o podvodnom konaní, ale podstatné je to, že svoje rozhodnutie nepostavil na tom, že žalobca bol účastníkom podvodného konania. Dodanie služby - reklamy nebolo v predmetnej veci spochybnené, ale nebolo preukázané, že reklama bola dodaná práve deklarovaným dodávateľom, t.j. spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Pre správne určenie dane bolo rozhodujúcou skutočnosťou, či fakturované plnenie bolo reálne dodané uvedenou spoločnosťou, pričom toto bolo vykonaným dokazovaním spochybnené a pochybnosť nebola žalobcom v daňovom konaní vyvrátená. Správca dane vo svojom rozhodnutí netvrdil, že v posudzovanej veci sa jednalo o podvodné konanie žalobcu, ale mal za preukázané, že reklama nebola dodaná spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Za tohto stavu vo veci neobstojí argumentácia žalobcu,

že je potrebné sa zaoberať tým, že sa svojou činnosťou dopúšťa podvodného konania, resp. na podvode participuje. Žalovaný bol toho názoru, že bolo povinnosťou žalobcu, aby predložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by potvrdili reálnosť zdaniteľného plnenia. S poukazom na zásadu objektívnej pravdy, ktorá ovláda daňové konanie nie je povinnosťou správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochýb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia žalobcu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu im prizná, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby 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 C- 409/04, Oliemaatschappij C-499/10.
Žalobca opakovane poukazoval na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Elektronics, C-484/03 Bond House; Mahgében a Dávid zo dňa 21. júna 2012, C-80/11, C-142/11, C-642/11, C-277/14, C-329/18, C-329/18, resp. z nich citoval, ale nestačí len uvádzať niektoré právne závery, ktoré sú v týchto rozsudkoch uvedené. Žalovaný bol toho názoru, že tieto rozsudky nemožno bezvýhradne použiť aj pre daný prípad. V zmysle čl. 273, prvý odsek, Smernice Rady 2006/112/ES členské štáty môžu uložiť daňovým subjektom iné povinnosti, ako sú uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné za zabezpečenie riadneho výberu dane z pridanej hodnoty a na predchádzanie daňovým podvodom.

35. K V. bodu žaloby, časť C/ žalovaný uviedol, že nesúhlasí s námietkou žalobcu v tom, že sa nevysporiadal s väčšinou argumentov uvedených v odvolaní. Práve naopak, žalovaný postupoval pri vysporiadavaní sa s námietkami žalobcu v zmysle rozhodnutia ESĽP prípad Garcia Ruiz c. Španielsko z 21. 01. 1999 ktorý zdôraznil, že judikatúra ESĽP a ani Ústavný súd SR nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie v danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď. Žalovaný bol toho názoru, že nemusí byť daná odpoveď na všetky argumenty žalobcu, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo žalobcu na spravodlivý proces.
K tvrdeniu žalobcu, že rozhodnutie trpí vadou nezákonnosti žalovaný uviedol, že správca dane vyruboval daň odchylne od daňového priznania, a preto bol povinný v rozhodnutí v súlade s ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. uviesť odôvodnenie, v ktorom uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a uviedol tiež právne predpisy, na základe ktorých rozhodoval. Správca dane taktiež popísal všetky úkony, ktoré za účelom zistenia skutkového stavu vykonal. Žalovaný preskúmaním rozhodnutia nevzhliadol pochybenie v konaní správcu dane (porušenie hmotno-právnych predpisov alebo Ústavy SR), alebo nedostatok v rozhodnutí, ktorý by preukazoval jeho nezákonnosť. Z uvedeného dôvodu považuje žalovaný predmetnú námietku žalobcu za irelevantnú. Daňové orgány v predmetnej veci postupovali v zmysle zákona č. 563/2009 Z.z., zákona č. 222/2004 Z.z., v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou.

Žalovaný žiadal, aby súd žalobu ako bezdôvodne podanú zamietol.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

36. Žalobca v podaní zo dňa 05. 10. 2020 reagoval na vyjadrenie žalovaného a bol toho názoru, že žalovaný vo svojom vyjadrení neuviedol žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktorými by vyvracal skutkové tvrdenia žalobcu a rovnako neuviedol ani žiadne nové tvrdenia, ktoré by opodstatňovali jeho záverečný návrh, a to, aby správny súd žalobu zamietol.
Žalovaný nevykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu, resp. vykonaným dokazovaním dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, a preto napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy nebolo dostačujúce na riadne posúdenie veci. Napadnuté rozhodnutie je podľa názoru žalobcu taktiež nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.
Žalobca nespochybnil, že správca dane je povinný verifikovať predložené doklady (faktúru a doklad o úhrade), avšak v prípade, ak na základe ich nesprávneho vyhodnotenia dospel k záveru, že dodávateľom nebola spoločnosť FLER spol. s r. o., že reklama nebola dodaná od deklarovaného dodávateľa, že

deklarovaný dodávateľ je údajne súčasťou podvodného reťazca obchodujúceho s určitými (doposiaľ zo strany správcu dane, resp. žalovaného nebolo preukázané s akými) komoditami, musí správca dane, resp. žalovaný svoje závery zdôvodniť relevantnými zisteniami a dôkazmi, čo však v danom prípade neurobil a preniesol dôkazné bremeno v plnom rozsahu na žalobcu.
Tvrdenia žalovaného o konateľovi spoločnosti SAMOS SLOVAKIA, s. r. o. nie sú ničím podložené, pričom strohý odkaz na iné daňové konania je na preukázanie týchto tvrdení absolútne nedostačujúci. Žalobca nie je účastníkom iných daňových konaní, ako tých, ktoré sú vedené na podklade faktúr od spoločnosti FLER spol. s r. o. a to, aké skutočnosti správca dane zistil v iných daňových konaniach je z jeho postavenia ako konkrétneho daňového subjektu irelevantné.
Vo vzťahu k výpovedi svedka C. D.alobca uviedol, že žalovaný na jednej strane tvrdí, že dodanie služby nebolo spochybnené (čo bolo uvedené aj v napadnutom rozhodnutí), ale na druhej strane spochybňuje výpoveď konateľa spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý potvrdil dodanie služby. Žalovaný rozlične posudzuje jednotlivé časti tej istej výpovede na vyvodenie rozličných právnych záverov, čo je v rozpore s príslušnými právnymi predpismi, ako aj so zásadou zákonnosti. Žalobca predložil žalovanému všetky potrebné doklady, ním tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal a dokonca aj svedok - konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. na výsluchu potvrdil spoluprácu so žalobcom. Z dôvodu, že žalovaný mal pochybnosti o podnikaní spoločnosti FLER spol. s r. o. (z dôvodu jeho nespolupracovania) však žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie, ktoré je podľa názoru žalobcu nezákonné a nedostatočne odôvodnené.
Existencia údajného podvodného obchodného reťazca, postavenie osoby C. G. ako bieleho koňa, komodity, s ktorými údajne obchodoval podvodný reťazec neboli zo strany žalovaného preukázané, nakoľko z vykonaného dokazovania vyplynulo len to, že dotknuté subjekty nespolupracovali pri výkone daňovej kontroly. Táto skutočnosť však nemôže bez ďalšieho založiť záver o tom, že došlo k podvodnému konaniu. Postup žalovaného je nezákonný a svedčí o tom, že nedostatočne zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne stanovenie daňovej povinnosti, resp. odpočtu dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Mestského súdu v Prahe č.k. 38Ca/63/99-37.
Žalovaný nepreukázal existenciu podvodného reťazca. Jeho tvrdenia o tom, že nie je povinný vyhľadávať dôkazy a preberať iniciatívu za žalobcu neobstoja, nakoľko pokiaľ dôjde k odmietnutiu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty aj z dôvodu, že jeden z dodávateľov bol súčasťou daňového podvodu, takýto záver musí byť riadne preukázaný a musí vyplývať z vykonaného dokazovania, čo však v danom prípade uskutočnené nebolo. Tvrdenie žalovaného o existencii údajného podvodného reťazca nebolo preukázané, pričom prijatie takéhoto právneho záveru bez akéhokoľvek presvedčivého preukázania, je v hrubom rozpore s príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi daňové konanie. V tomto smere žalovaný neuniesol dôkazné bremeno.
Žalovaný taktiež nepreukázal, s akými komoditami, resp. službami mal obchodovať údajný reťazec firiem definovaný v protokoloch z daňovej kontroly a v napadnutom rozhodnutí, pričom k tejto skutočnosti sa nevyjadril ani vo svojom vyjadrení zo dňa 03. 09. 2020. Naďalej platí, že nie je možné posúdiť, či o nejaký reťazec vôbec išlo, či tu bol podvodný úmysel a či o ňom žalobca vedieť mal alebo mohol. Tvrdenia žalovaného obsiahnuté v jeho rozhodnutí vykazujú znaky arbitrárnosti, nakoľko tieto tvrdenia nevychádzajú z vykonaných dôkazov, resp. sú v priamom rozpore s vykonanými dôkazmi.
Žalobca bol toho názoru, že svoje dôkazné bremeno uniesol, keď predložil všetky požadované doklady, faktúry, zmluvy, CD nosič, poskytoval maximálnu súčinnosť počas celého daňového konania, avšak žalovaný z dôvodu nespolupráce iných subjektov odlišných od žalobcu, rozhodol v neprospech žalobcu. Nemožno v žiadnom prípade hovoriť o neunesení dôkazného bremena žalobcu, pokiaľ v konaní nespolupracujú iné daňové subjekty, dokonca subjekty odlišné od žalobcu a jeho dodávateľa.
Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf/1/2011 je aplikovateľné i v predmetnej veci, nakoľko z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že k jeho vydaniu došlo najmä preto, že dôkazné bremeno bolo bezdôvodne prenesené na žalobcu, a to z dôvodu nespolupráce ostatných daňových subjektov. Žalobca žiadal, aby súd v tejto veci prihliadol na ustálenú judikatúru EÚ, najmä na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektronics) a C-484/03 (Bond House), rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50, rozsudky vo veci Kittel a Recolta Recycling a Bonik a na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14), ako aj rozhodnutie C-329/18 Valsts ienemumu dienests proti SIA Altic, nakoľko tieto rozhodnutia sú v plnom rozsahu aplikovateľné na jeho obchodný prípad.
Argumentácia žalovaného, že nepostavil svoje rozhodnutie na tom, že žalobca bol účastníkom podvodného konania je v tomto smere absolútne irelevantná, nakoľko žalobca poukazoval v správnej žalobe (aj v odvolaní) na to, že z dôvodu údajnej existencie podvodného obchodného reťazca boli spochybnené jeho obchodné transakcie s deklarovaným dodávateľom. Žalobca však na existenciu

údajného obchodného reťazca nemal žiadny vplyv a nemal sa z verejne dostupných zdrojov ani ako dozvedieť, že takýto reťazec vôbec niekedy existoval. Takýto postup žalovaného je v zrejmom rozpore s existujúcim právnym stavom a v značnej miere poškodzuje práva a právom chránené záujmy žalobcu. Žalobca bol jednoznačne ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch tým, že žalovaný viedol a vykonal dokazovanie nezákonným spôsobom, nezaoberal sa jeho zásadnými námietkami, a to bez toho, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti na strane zúčastnených subjektov. Žalovaný neuviedol vo svojom vyjadrení žiadne nové skutočnosti ani tvrdenia, ktoré by preukazovali, že konal zákonne a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a že by postupoval v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Služba bola žalobcovi riadne dodaná, čo potvrdil aj samotný žalovaný, keď skonštatoval, že reálna existencia reklamno-propagačných služieb nebola spochybnená. Ak existencia týchto služieb nie je spochybnená, potom služba musela byť dodaná.
V závere svojho vyjadrenia žalobca uviedol, že sú tu dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia, nakoľko žalovaný nevykonal dostatočnú kontrolu reťazca dodávateľov obchodného partnera - spoločnosti FLER spol. s r. o. a neprihliadal na skutočnosť, že žalobca a jeho dodávateľ potvrdili existenciu faktúry, jej úhradu, dodanie služby, ani to, že bolo jednoznačne preukázané (CD nosiče, doklady o úhradách), že tu existovalo materiálne plnenie. Žalovaný neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo a na ktoré upozorňoval a ktoré namietal žalobca. Rozhodnutia daňových orgánov sú nezákonné, nakoľko z ich odôvodnenia vyplýva, že skutočný stav veci nebol zistený čo najúplnejšie, čo je v rozpore so zákonnou požiadavkou kladenou na riadne, presvedčivé a zákonné odôvodnenie rozhodnutí. Žalobca opätovne navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie správcu dane ako je rozhodnutie žalovaného.

37. Vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu bolo zaslané žalovanému, ktorý už ďalšie vyjadrenie (dupliku) nepodal.

38. Na prejednanie žaloby žalobcu súd nariadil pojednávanie, na ktorom sa vyjadril právny zástupca žalobcu v súlade so svojimi písomnými podaniami a do pozornosti súdu dal rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 ako i rozsudok tunajšieho súdu v obdobnej veci žalobcu a žalovaného v konaní pod sp. zn. 26S/22/2020 zo dňa 09. 09. 2021, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia (január 2015) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalovaný sa pojednávania nezúčastnil a svoju neúčasť ospravedlnil mailovým podaním zo dňa 18. 10. 2021.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

39. 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 v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 27. 02. 2020 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

40. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 06. 2015, predmetom dane je
b/ poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je
a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, 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,
Podľa § 19 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode

alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
Podľa § 22 ods. 1 vyššie citovaného zákona, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.
Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, 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,
Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak
a/ 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.
Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona
a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,
c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť
a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,
b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,
c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.
Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri
a/ dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou,
Podľa § 74 ods. 1 písm. a/ až i/ vyššie citovaného zákona, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať a/ meno a priezvisko zdaniteľnej osoby alebo názov zdaniteľnej osoby, adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar alebo službu dodala, b/ meno a priezvisko príjemcu tovaru alebo služby alebo názov príjemcu tovaru alebo služby, adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo pod ktorým mu bola dodaná služba, c/ poradové číslo faktúry, d/ dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e/ dátum vyhotovenia faktúry, f/ množstvo a druh

dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g/ základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h/ uplatnenú sadzbu dane alebo oslobodenie od dane; pri oslobodení od dane sa uvedie odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovná informácia "dodanie je oslobodené od dane", i/ výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66,
Podľa § 76 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona, platiteľ je povinný uchovávať
a/ kópie faktúr, ktoré vyhotovil alebo ktoré vyhotovil v jeho mene a na jeho účet odberateľ alebo tretia osoba, a prijaté faktúry vyhotovené zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene a na jej účet po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,

41. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 03. 2020, teda i v čase rozhodovania žalovaného, 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 správnemu 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.
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.
Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, 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, 2)
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
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
Podľa § 44 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1)Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.
Podľa § 63 ods. 2, 5 vyššie citovaného zákona, 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 1)neustanovuje inak.
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.
Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmavaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže

odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.
Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

42. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2015 v sume 2.000,- eur (rozdiel medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní žalobcu vrátane dodatočných daňových priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie, t.j. 28.496,88 eur a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní, t.j. 30.496,88 eur) po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v období od 06. 11. 2017 do 07. 01. 2019 (s prerušením od 27. 08. 2018 do 16. 11. 2018 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa - spoločnosti FLER spol. s r. o..

43. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015 pri ním tvrdenom dodaní plnenia podľa faktúry č. 2905201511 zo dňa 29. 05. 2015 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 29. 05. 2015 od spoločnosti FLER spol. s r. o. v sume 12.000,- eur (z toho cena bez dane z pridanej hodnoty v sume 10.000,- eur a daň z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur). Predmetom tejto faktúry boli reklamno-propagačné služby na spravodajskom portály www.netky.sk a konkrétne „reklamný banner B7 300x300 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk mesiac máj 2015“. Žalobca v podanej žalobe namietal najmä nesprávne právne posúdenie, nedôvodné prenesenie dôkazného bremena, vykonanie dokazovania nezákonným spôsobom, pričom tvrdil, že právne závery rozhodnutí daňových orgánov si odporujú a skutkový stav veci nebol zistený dostatočne.

44. Pri posudzovaní námietok žalobcu správny súd vychádzal z administratívneho spisu, ktorý mu bol predložený a v ktorom sa nachádza vyššie označená faktúra. Jej predloženie je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené daňovým subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľ.

45. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ až d/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ až d/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade, teda v tomto prípade vo vyššie označenej faktúre vystavenej spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom fakturovanej služby s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 29. 05. 2015. Z ust. § 49 ods. 1 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať ním deklarovaný poskytovateľ služby ako dodávateľ, t.j. FLER spol. s r. o. len v prípade, ak by pri tejto dodávke vznikla označenému dodávateľovi daňová povinnosť.
S poukazom na označenie predmetu plnenia na faktúre č. XXXXXXXXXX s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 29. 05. 2015 ako „reklamný banner B7 300x300 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk mesiac máj 2015“ bolo i podľa názoru súdu potrebné vykonať dokazovanie,

ktoré správca dane v potrebnom rozsahu i vykonal, a to vyžiadaním listinných dokladov, výsluchom štatutárnych zástupcov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním ďalších spoločností, ktoré sa mali (mohli) na plnení poskytnutom žalobcovi podieľať.

46. Dňa 28. 03. 2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu ako svedok vypočutý C. D. (bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o.). Potvrdil, že vystavil správcom dane predložené faktúry pre žalobcu, ale nespomenul si, kto viedol účtovníctvo spoločnosti, ani na to, ako došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom. V zmysle faktúr vystavených pre žalobcu správca dane požiadal svedka o predloženie dokladu oprávňujúceho v roku 2015 prevádzkovanie portálu www.netky.sk, na čo svedok reagoval tak, že si nespomína, či potreboval nejaké povolenie na prevádzkovanie spravodajského portálu, všetku dokumentáciu spoločnosti odovzdal nástupníckej spoločnosti. Tvrdil, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola v roku 2015 vlastníkom spravodajského portálu netky.sk. Taktiež popísal proces realizácie predmetu plnenia uvedeného na faktúrach ako „reklama - elektronický banner s odkazom“ s tým, že na realizácii sa podieľal osobne a na ďalšie osoby si nespomenul. Ďalej tvrdil, že všetky faktúry boli riadne zaúčtované, čo je možné overiť na základe kontrolných výkazov a daňových priznaní v systéme finančnej správy. Správcovi dane na pojednávaní a ani dodatočne nepredložil žiadne relevantné doklady (okrem notárskej zápisnice č. N 239/2017, NZ 10839/2017, NCRls 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017, predmetom ktorej bola zmluva o zlúčení nástupníckej spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. so siedmymi zanikajúcimi spoločnosťami vrátane spoločnosti FLER spol. s r. o.) preukazujúce a potvrdzujúce dôvodnosť fakturácie zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcu.
Ďalšie pojednávanie sa uskutočnilo dňa 19. 04. 2018 za účasti štatutárneho zástupcu žalobcu (I.. S. N. - člen predstavenstva). Predmetom pojednávania bolo overenie zobrazenia reklamných bannerov na úvodnej stránke portálu www.netky.sk na CD nosičoch predložených k výkonu daňovej kontroly. Splnomocnený zástupca žalobcu (V.. W. Y.) otvoril predložené CD, na ktorom našiel články uverejnené na portály netky.sk v auguste 2015, na ktorých sa nachádzala reklama spoločnosti žalobcu. Prítomný štatutárny zástupca žalobcu nemal vedomosť o tom, že by žalobca mal CD nosiče s vyobrazením reklamy spoločnosti na portály netky.sk za rok 2014. V.. Y. si vytvoril printscreen obrazovky z reklamy za august 2015.
Na pojednávaní dňa 09. 05. 2018 bol vypočutý štatutárny zástupca spoločnosti žalobcu (V.. C. N. - predseda predstavenstva), ktorý uviedol, že si dal poradiť, aby išli do internetovej reklamy a konkrétne mu poradili tri firmy (topky, netky a tretiu si nepamätal). Spoločnosť topky mala vysokú cenu, preto sa rozhodol pre netky, ktoré mu boli poradené a reklama bola pre nich výhodná. Komunikácia prebiehala telefonicky, emailom a keď ústne, tak v spoločnosti. Neoveroval si, či jedná s oprávnenou osobou, ale pán D. bol u nich v spoločnosti a zaujala ho jeho „odhodlanosť, ambícia, záujem rozvíjať sa“.
Dňa 28. 06. 2018 bol za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu (V.. W. Y.) vypočutý ako svedok I.. Z. W. - obchodný riaditeľ u žalobcu, podľa ktorého mu V.. N. oznámil, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola vybratá na reklamnú spoluprácu. On vnímal túto spoločnosť ako netky.sk. Spoločnosti FLER spol. s r. o. poskytli podklady, na základe ktorých vedeli vytvoriť reklamy na rozličné odvetvia činnosti. Nevedel, s kým menovite komunikoval, ale dvaja páni prišli v priebehu spolupráce do spoločnosti a natočili video, ktoré bolo odsúhlasené. Reklamu na internete videl, spočiatku to aj kontroloval, ale keď videl, že to tam je, tak už tomu nevenoval takú pozornosť. Dôkazom pre neho bolo, že k došlej faktúre bol priložený sumárny doklad s článkami za určité obdobie, pri ktorých bola reklama.
Z týchto výpovedí je zrejmé, že vypočuté osoby sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. (dodávateľ) a odberateľom (žalobca) v zmysle faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 29. 05. 2015. Potvrdenie spolupráce (ako to uvádza žalobca v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 05. 10. 2020) a vystavenie faktúry konateľom deklarovaného dodávateľa C. D. ešte nepotvrdzuje dôvodnosť fakturácie za mesiac máj 2015 a teda dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany vyššie uvedeného dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany tohto dodávateľa nie je ani CD nosič, ktorý bol správcovi dane prezentovaný dňa 19. 04. 2018.

47. Podľa výpisu z obchodného registra príslušného súdu bola spoločnosť FLER spol. s r. o. zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 (deň dobrovoľného výmazu z obchodného registra) v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o.. Správca dane výzvou zo dňa 02. 02. 2018 vyzval túto spoločnosť ako právneho nástupcu spoločnosti FLER spol. s r. o. na predloženie dokladov, ktoré sa týkajú tejto spoločnosti a jej obchodných vzťahov so spoločnosťou žalobcu, ale zásielka zaslaná

spoločnosti na adresu zapísanú v obchodnom registri sa vrátila s poznámkou doručovateľa, že adresát je neznámy.
Konateľom spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. je C. G. s adresou pobytu v Českej republike a táto skutočnosť bola dôvodom toho, že správca dane prostredníctvom žalovaného požiadal českú finančnú správu o jeho vypočutie ako svedka a predloženie dokladov. Česká finančná správa oznámila, že C. G. neposkytne o firmách, v ktorých figuruje ako konateľ, žiadne informácie a ani doklady, ale pravidelne sa vyskytuje na Slovensku, kde je aj kontaktný. Na predvolanie k správcovi dane sa C. G. nedostavil, ale zaslal písomné vyjadrenie zo dňa 10. 12. 2018, v ktorom nevylúčil spoluprácu spoločnosti FLER spol. s r. o. so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie (daňové priznanie, výsledovka a pod.). Nedostavil sa ani na opakované predvolanie. Z výpisu z obchodného registra na internete možno zistiť, že osoba s menom C. G. bola, resp. je zapísaná v niekoľkých stovkách spoločností (500 spoločností), pričom dostupná aplikácia neumožňuje výpis viac ako 500 položiek.
Správca dane v predmetnej veci využil i informačný systém finančnej správy a nahliadol do daňového spisu (vrátane daňových priznaní a kontrolných výkazov) spoločnosti GO4IT s.r.o. (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť WTB, s. r. o.), Moiled s.r.o., CEROME, s.r.o. a Nenostar s. r. o. (ktorej právnym nástupcom bola spoločnosť MONEY & FLOW s. r. o.), o čom si dňa 22. 08. 2018 vyhotovil úradný záznam. Ďalší úradný záznam si vyhotovil dňa 12. 06. 2019 o nahliadnutí do spisu spoločnosti Nenostar s. r. o.. Z týchto listín (kontrolných výkazov) vyvodil záver, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období máj 2015 uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty hlavne z faktúr od dodávateľa Moiled s.r.o. a tento si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od jediného dodávateľa, t.j. spoločnosti CEROME s.r.o., ktorá mala v zdaňovacom období máj 2015 jediného dodávateľa, a to spoločnosť Nenostar s. r. o., ktorá za zdaňovacie obdobie máj 2015 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu v sume 111,10 eur. Na využitie poznatkov z informačného systému finančnej správy odkazoval správcu dane i C. D. ako bývalý konateľ spoločnosti FLER spol. r. o. a taktiež i C. G. ako konateľ spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorá je právnym nástupcom spoločnosti FLER spol. s r. o.. Zistenia z tohto informačného systému jednoznačne preukazujú, že vyššie uvedené spoločnosti v zdaňovacom období máj 2015 deklarovali obchodovanie prevažne, resp. výlučne len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca medzi nimi a čo konštatoval i správca dane vo svojom rozhodnutí. V tejto súvislosti nemožno opätovne nespomenúť, že spoločnosť FLER spol. s r. o. bola zrušená od 30. 03. 2017 a zanikla dňom 26. 04. 2017 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o.. Spoločnosť Moiled s.r.o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 11. 01. 2014 a zrušená od 15. 12. 2015 a dňa 05. 03. 2016 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou LesSem s.r.o., ktorá bola zrušená od 20. 07. 2017 a dňa 19. 08. 2017 bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra. Jej právnym nástupcom je od 19. 08. 2017 spoločnosť JKH PLUS s.r.o.. Spoločnosť CEROME s.r.o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 22. 01. 2011, zrušená bola dňa 30. 10. 2017 a dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 09. 01. 2018 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou AKSIN Trade, s.r.o.. Táto spoločnosť bola zrušená dňa 16. 09. 2019 a ex offo vymazaná z obchodného registra dňa 08. 10. 2019. Spoločnosť Nenostar s. r . o. bola zapísaná do obchodného registra dňa 20. 02. 2014, zrušená bola dňa 24. 10. 2017 a dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 01. 03. 2018 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou MONEY & FLOW s. r. o., ktorá bola zapísaná do obchodného registra dňa 26. 11. 2016 a jej konateľom je od 22. 08. 2017 osoba s menom C. G..
Za zmienku stojí i skutočnosť, že spoločníkom spoločnosti FLER spol. s r. o., SAMOS SLOVAKIA s. r. o., Moiled s.r.o., LesSem s.r.o., JKH PLUS s.r.o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC. 196TH ST SW 201 7127 Lynnwood, Washington 980 36 Spojené štáty americké a tieto zistenia uvádzal i správca dane vo svojom rozhodnutí.

48. S poukazom na vyššie uvedené dôkazy, najmä výpoveď C. D., výpovede štatutárnych zástupcov žalobcu, resp. zamestnanca žalobcu, správca dane vyvodil záver, že tieto nepotvrdzujú dôvodnosť vystavenia faktúry zo strany deklarovaného dodávateľa (FLER spol. s r. o.) pod č. XXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 pre žalobcu ako odberateľa, predmetom ktorej bolo dodanie služby s označením „reklamný banner B7 300x300 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk mesiac máj 2015“. Samotná faktúra a ani samotné dodanie služieb fakturovaných predmetnou faktúrou nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované služby boli žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, a teda dodávateľom, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Výsledkom preverenia deklarovaného zdaniteľného obchodu správcom dane bolo zistenie, reálne dodanie fakturovaných služieb práve od deklarovaného dodávateľa uvedeného na predmetnej faktúre vystavenej od dodávateľa FLER spol. s r.

o. nebolo vierohodne preukázané. Správca dane v predmetnej veci vykonal i ďalšie dokazovanie (okrem iného zamerané i na zisťovanie vlastníka, registrátora a držiteľa domény netky.sk, zisťovanie cenových relácií poskytnutej služby u iných poskytovateľov v kontrolovanom zdaňovacom období, preukazovanie existencie obchodného reťazca a pod.) a rozsiahlo popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný. Nie všetky skutočnosti, z ktorých správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal a uvádzal v rozhodnutí, majú rovnakú preukaznú silu, pričom niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové a niektoré spĺňajú podpornú funkciu. Podľa názoru správneho súdu je ale podstatné zistenie, že všetky zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného v predmetnej veci.
Základom rozhodnutia správcu dane ako i rozhodnutia žalovaného je zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období máj 2015, teda nebolo preukázané dodanie plnenia v zmysle faktúry zo dňa 29. 05. 2015. Žalobca v konaní nepreukázal, že plnenie (poskytnutie služieb) deklarované predmetnou faktúrou bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchod deklarovaný predmetnou faktúrou bol reálne uskutočnený tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytol práve ten dodávateľ, ktorý je uvedený na danej faktúre, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t.j. spoločnosti FLER spol. s r. o. v zmysle ust. § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 tohto zákona. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je i podľa názoru súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci.

49. Žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali, že služby fakturované faktúrou č. XXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedenej faktúry. Zistenia daňových orgánov, resp. ich konštatovania v rozhodnutiach si podľa názoru správneho súdu neodporujú a ani nevykazujú znaky arbitrárnosti, ako to tvrdí žalobca v žalobe. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre nebolo preukázané, ešte neznamená, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať. Z ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ust. § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže uplatniť odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom tejto dane. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo vychádzať nielen z formálnej stránky daňového dokladu (faktúry) predloženého žalobcom ako platiteľom tejto dane, ale aj zistiť, či tento doklad i po materiálnej stránke je odrazom skutočností, ktoré deklaruje, teda okrem iného i to, či tam uvedené plnenie dodal tam uvedený dodávateľ. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (službu) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ju získal, pokiaľ skutkové zistenia správcu dane získané vykonaným dokazovaním (46., 47. a 48. bod tohto rozsudku) nepreukazujú tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné plnenie mu dodala ním uvádzaná spoločnosť. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z.. Podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, preukázal existenciu podmienok, ktoré stanovil pre nárok na odpočítanie dane. Samotná faktúra je dokladom na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. iba vtedy, ak je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované vo faktúre, a to vo všetkých znakoch uskutočneného zdaniteľného plnenia, t.j. v právnej skutočnosti, objekte ako aj subjekte.
K uvedenému správny súd, odkazujúc aj na právne vety rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/39/2017, ktorý je len jedným z rozhodnutí ustálenej rozhodovacej praxe kasačného

súdu, uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (túto skutočnosť správny súd v prejednávanej veci osobitne zdôrazňuje). V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt (žalobcu), a teda je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V prípade dôvodného spochybnenia dodávateľa uvedeného na faktúre (ako tomu bolo v tomto prípade) je potrebné, aby sám daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. Správny súd ďalej uvádza, že ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti uvedené v tomto ustanovení pod. písm. a/ až c/, pričom správca dane nie je povinný označovať dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť.
V prejednávanej veci nebolo v administratívnom konaní preukázané poskytnutie služieb zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre, ktorý faktúru žalobcovi vystavil, teda spoločnosťou FLER spol. s r. o.. Za týchto okolností bolo potom na žalobcovi, aby preukázal reálny obsah faktúry č. XXXXXXXXXXX zo dňa 29. 05. 2015 inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca v prejednávanej veci nesporne neurobil, nakoľko nepreukázal, že plnenie, za ktoré mu bola vystavená predmetná faktúra, bolo poskytnuté práve spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako vystaviteľom faktúry. Daňový subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má možnosť si obstarať dostatočný počet dôkazov (a to už v rámci realizácie deklarovaného obchodného vzťahu), ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre jej odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane v zmysle ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

50. Pokiaľ ide o rozloženie a prenesenie dôkazného bremena, ktoré žalobca namietal, správny súd zdôrazňuje, že v daňovom konaní platí zásada, podľa ktorej daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb (tovarov) od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Elektronics a C-484/03 Bond House).
K prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, na správcu dane, tak ako to konštatoval NS SR napr. v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf 1/2011, dochádza totiž až v prípade vyčerpania vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom. Vo veci, v ktorej bolo vydané napr. uvedené rozhodnutie NS SR (sp. zn. 3 Sžf 1/2011, sp. zn. 3 Sžf 1/2010) k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom došlo tým, že daňový subjekt preukázal, že tovar deklarovaný na faktúre skutočne nadobudol, a to práve od osoby uvedenej na faktúre, avšak

správca dane to spochybnil v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov. V administratívnom konaní, v ktorom bolo vydané rozhodnutie žalovaného, ktoré správny súd preskúmava v tomto súdnom konaní, však nejde o taký prípad, kedy by žalobca ako daňový subjekt vyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno, pričom to, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena žalobcu, správny súd uviedol už vyššie, vrátane rozsahu, v akom dôkazné bremeno žalobcu zaťažovalo.
Podstatná pre rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného v tejto veci bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (uniesť dôkazné bremeno, ktorého rozsah správny súd bližšie vymedzil už v 49. bode tohto rozsudku), pričom ich splnenie nebolo preukázané. Správny súd v tejto súvislosti opätovne poukazuje aj na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššie súdu SR (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/4/2009, 5Sžf/63/2011, 5Sžf/52/2011, 3Sžf/100/2012), ako aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (žalobcovi). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

51. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má teda v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri plnení, ktoré mu mala dodať spoločnosť FLER spol. s r. o., ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci máj 2015 na základe ním predloženého dokladu - faktúry správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka reklamy) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania okrem tejto faktúry, resp. dokladov o jej úhrade, nebol správcovi dane predložený žiadny dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobcovi, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že plnenie (dodanie reklamy) bolo i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre.
Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverenia si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi dodávateľom v zmysle predloženej faktúry a ním.

52. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie služieb (tovaru), na ktoré sa vzťahuje faktúra, a to dodávateľom na nej uvedeným. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-285/11, C-642/11, C-610/19). Obchod s deklarovaným dodávateľom, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho

hospodárskej činnosti. Taktiež má právo preveriť pôvod služby (tovaru) a doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť faktúry vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi bola na základe dokazovania spochybnená.

53. Nie je teda rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27. 09. 2007 Teleos a i. C-409/04 Zb. body 65 a 68; Netto Supermark, bod 24, ako aj zo dňa 21. 12. 2011 Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 bod 25). Subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia, resp. plnenia, ktoré prijmú, neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling bod 51; vo veci C-384/04 bod 33).
Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft. a Pétér Dávid, vo veci C-610/19 Vikingo). Žalobcovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (ust. § 135a Obchodného zákonníka) pri výbere obchodného partnera (FLER spol. s r. o.), s ktorým podľa predloženej faktúry obchodoval. Zo žiadneho vyjadrenia žalobcu nevyplýva, že by si preveroval svojho obchodného partnera, či je dôveryhodný z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služieb, resp. tovarov. Žalobca preukazoval reálne dodanie služby v mesiaci máj 2015 faktúrou a CD nosičom, iné doklady správcovi dane nepredkladal. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že doklad o úhrade faktúry nie je dôkazom o dodaní fakturovaného plnenia. Podľa predloženej faktúry žalobca spolupracoval so spoločnosťou FLER spol. s r. o. a nie s jej právnym nástupcom, t.j. spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o.. Pri zániku deklarovaného bezprostredného dodávateľa žalobcu (spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorá bola zapísaná do obchodného registra dňa 26. 11. 2013 a dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 26. 04. 2017) zlúčením na základe zmluvy o zlúčení vo forme notárskej zápisnice č. N 239/2017, Nz 10839/2017, NCRIs 11067/2017 zo dňa 30. 03. 2017 imanie a všetky záväzky a pohľadávky právneho predchodcu (dodávateľa žalobcu) prechádzajú na jeho právneho nástupcu, teda spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., vrátane daňových a účtovných dokladov (§ 69, § 69a Obchodného zákonníka). Správca dane preto odôvodnene preveroval reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu u vyššie uvedeného právneho nástupcu (ktorý bol nekontaktný) ako i u konateľa právneho nástupcu, ktorý má disponovať informáciami a listinami na to potrebnými. Vzhľadom na nekontaktnosť právneho nástupcu deklarovaného dodávateľa správca dane predvolal ako svedka bývalého konateľa zaniknutej spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorého vyzval i na predloženie listín. Bývalý konateľ C. D. tvrdil, že zdaniteľný obchod prebehol, no nepredložil o tom žiadne dôkazy tvrdiac, že ich odovzdal pri zlúčení spoločnosti so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s. r. o.. Svedok podľa názoru súdu nevedel podať potrebné konkrétne informácie o deklarovanom obchode so žalobcom a jeho predmete, ktoré by ako bývalý konateľ dodávateľa mal mať. Rovnako sa konkrétne nevedeli vyjadriť ani štatutárni zástupcovia žalobcu, ani zamestnanec spoločnosti žalobcu, ktorý bol vypočutý ako svedok.
Skutočnosť, že tvrdenia zástupcov žalobcu a svedka C. D. nebolo možné overiť v účtovnej evidencii spoločnosti SAMOS SLOVAKIA s. r. o. ako právneho nástupcu deklarovaného dodávateľa žalobcu, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočítanie dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatňuje. Nie je povinnosťou správcu dane presne označiť subjekt, od ktorého žalobca alebo jeho dodávateľ deklarované plnenie v skutočnosti nadobudol.
Z uvedeného podľa názoru súdu vyplýva, že žalobca nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začal obchodovať už v apríli 2014 po pomerne krátkej dobe jeho existencie (od 26. 11. 2013, kedy bol zapísaný do obchodného registra) a pôsobenia na trhu. Žalobca nepredložil v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žiadne dôkazy o tom, akým spôsobom si overoval obchodného partnera, najmä vzhľadom na jeho pomerne krátke obdobie pôsobenia na trhu, nepredložil žiadne dôkazy o overovaní tvrdenej cenovej výhodnosti dodávateľa, žiadnu cenovú ponuku, pričom v tomto smere nepostačuje ničím nepodložené tvrdenie o vysokej cene plnenia od

iného subjektu. Následky svojho neobozretného konania, spočívajúce v pochybnostiach o dodávateľovi služby, potom musí žalobca znášať sám (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, C-384/04, Teleos a i., C-409/04, Netto Supermarkt, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10).

54. K námietke žalobcu spočívajúcej v tom, že žalovaný neuviedol relevantné dôvody a zistenia, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa, resp. že existencia údajného podvodného konania nebola zo strany žalovaného preukázaná, správny súd uvádza, že rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi. Reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom teda nebol preukázaný a v takom prípade nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. (napr. rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/10/2020, 4Sžfk/23/2020, 5Sžfk/14/2020). Správny súd nepovažuje za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu o tom, že daňové orgány nepreukázali, s akými komoditami, resp. službami mal údajný obchodný reťazec spoločností obchodovať. Tvrdenie o existencii obchodného reťazca správca dane vyvodil z kontrolných výkazov spoločností FLER spol. s r. o., Moiled s.r.o., CEROME s.r.o. a Nenostar s. r. o. na základe zistení, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období máj 2015 (ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti Moiled s.r.o. ako dodávateľa a táto spoločnosť si v uvedenom zdaňovacom období (rovnako ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti CEROME s.r.o. ako dodávateľa, pričom táto si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od spoločnosti Nenostar s. r. o., ktorá podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu v sume 111,10 eur. Vzhľadom na následné zmeny, ktoré nastali v uvedených spoločnostiach (47. bod tohto rozsudku) nebolo možné, aby správca dane zadovážil faktúry od týchto spoločností (i keď sa o to v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania pokúsil), z ktorých by bol zrejmý predmet obchodovania medzi nimi. Toto ale nemožno považovať za dôkaznú núdzu na strane daňových orgánov a pričítať na ich ťarchu. Podstatná v predmetnej veci je tá skutočnosť, že nepriznanie uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty správca dane nezaložil na tvrdenej existencii obchodného reťazca, ale na tom, že žalobca jednoznačne neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal reálne dodanie plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa.
K tvrdeniu žalobcu o odlišnom právnom názore správcu dane a žalovaného v ich rozhodnutiach správny súd uvádza, že sa s týmto tvrdením nestotožňuje. Žalobca v žalobe uvádza niektoré konštatovania správcu dane a žalovaného, ktoré vytrháva z kontextu týchto rozhodnutí tvrdiac, že si vzájomne odporujú. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia (strana 16) okrem iného konštatoval, že správca dane nesankcionuje žalobcu za neopatrnosť pri obchodovaní s obchodným reťazcom, ale odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobcovi neuznal z dôvodu, že nebolo preukázané vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou uvedenou na faktúre, t.j. spoločnosťou FLER spol. s r. o. a toto konštatovanie žalovaného žalobca v žalobe citoval, pričom ho považoval za rozporné s odôvodnením správcu dane (ktoré v žalobe taktiež citoval) na strane 35 jeho rozhodnutia. Správca dane nikde vo svojom rozhodnutí neuviedol, že žalobcu sankcionuje za nedodržanie zásad opatrného a obozretného obchodného styku, ale na základe vykonaného dokazovanie opakovane konštatoval, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebolo možné žalobcovi priznať z dôvodu nepreukázania, že mu fakturované práce dodal dodávateľ uvedený na faktúre. S týmto sa jednoznačne vo svojom rozhodnutí stotožnil i žalovaný, keď na strane 12 svojho rozhodnutia konštatoval, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že reklamu a propagáciu spoločnosti žalobcu vykonala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Vytrhávanie čiastkových konštatovaní z rozhodnutí správcu dane a žalovaného považuje správny súd za účelové a dodáva, že z kontextu týchto rozhodnutí jednoznačne vyplýva a je v nich aj priamo uvedený dôvod, pre ktorý žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015 a týmto dôvodom bolo zistenie, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané dodanie fakturovaných prác žalobcovi zo strany deklarovaného dodávateľa.
Úlohou správneho súdu nie je zaisťovať účastníkom vždy po všetkých stránkach bezvadné správne (daňové) rozhodnutia, ale ochrániť ich pred hmotnoprávnymi pochybeniami správnych (daňových) orgánov a pred takými vadami správneho (daňového) konania, ktoré by vo svojich dôsledkoch mohli mať vplyv na hmotnoprávne postavenie účastníkov. Správny súd zdôrazňuje, že administratívny orgán nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez

toho, aby zachádzali do všetkých detailov prípadu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho (daňového) orgánu, ktoré jasne a dostatočne určito objasní skutkový a právny základ rozhodnutia a z ktorého je zrejmé, ako sa správny orgán vysporiadal s právne relevantnými námietkami účastníka konania, stačí na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na riadne odôvodnenie administratívneho rozhodnutia, ktoré je predpokladom aj formulácie žalobných námietok a je daný aj atribút preskúmateľnosti správneho rozhodnutia, ako predpoklad ďalšieho prieskumu administratívneho rozhodnutia v správnom súdnom konaní. Z tohto pohľadu považuje správny súd rozhodnutie žalovaného za preskúmateľné, nakoľko v ňom žalovaný vyhodnotil skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ustálil ich právny význam. Uviedol, z akých dôkazov vychádzal, ako ich zhodnotil, ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu vo vzťahu k skutkovým okolnostiam i právnemu posúdeniu veci.

55. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní dal do pozornosti správneho súdu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19, ktorý podľa názoru žalobcu možno aplikovať v predmetnej veci. Taktiež poukázal na rozsudok iného senátu tohto súdu v konaní vo veci vedenej pod sp. zn. 26S/22/2020 zo dňa 09. 09. 2021, ktorý sa rovnako týka žalobcu a žalovaného a ktorým tunajší súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako i správcu dane v obdobnej veci týkajúcej sa iného zdaňovacieho obdobia (január 2015). K týmto rozsudkom správny súd uvádza, že rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 na jednej strane nespochybňuje, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolnosti prejednávanej veci a odkazuje na svoj rozsudok vo veci C-285/11, C-18/13, C-446/15. Na druhej strane Súdny dvor EÚ tvrdí, že zásada zákazu zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice Rady 2006/112.
V predmetnej právnej veci správca dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015 nie preto, že deklarovaný dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby žalobcovi (tak ako to je vo veci C-610/19) alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty, bola celkom jednoznačne skutočnosť, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ žiadnym spôsobom nebola preukázaná reálnosť dodania fakturovaných prác zo strany deklarovaného dodávateľa. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ namietal vyvodzovanie zodpovednosti voči nemu za porušovanie povinností iného daňového subjektu. Závery vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolností prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s deklarovaným dodávateľom nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nebolo preukázané dodanie plnenia práve týmto dodávateľom, takými okolnosťami nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, v tomto prípade deklarovaným dodávateľom, čo žalobca v predmetnej veci neurobil.
Správny súd pri prejednávaní žaloby žalobcu proti rozhodnutiam daňových orgánov, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia máj 2015 sa nestotožnil s právnymi závermi uvedenými v 75. až 82. bode rozsudku tunajšieho súdu v konaní pod sp. zn. 26S/22/2020 zo dňa 09. 09. 2021. V predmetnej veci nemožno vychádzať z toho, že obchod, ktorý bol predmetom fakturácie nebol hlavným predmetom činnosti žalobcu a táto skutočnosť nemôže mať žiadny vplyv na postup žalobcu pri preukazovaní zákonom stanovených podmienok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty a následne ani na postup správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly u žalobcu. Zo skutočnosti, že deklarovaný obchod nebol hlavným predmetom jeho činnosti nemožno vyvodiť žiadne „úľavy“ pri preukazovaní dôvodnosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správny súd pri rozhodovaní v tejto veci samozrejme reflektuje judikatúru Súdneho dvora EÚ, ale je toho názoru, že pokiaľ nebolo preukázané dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, alebo o ňom vedel, príp. mal vedieť (rozsudok tunajšieho súdu v konaní pod sp. zn. 26S/22/2020 zo dňa 09. 09. 2021 vychádzal práve z takejto povinnosti daňových orgánov, ako to vyplýva z bodu 75).

56. Správny súd sa v predmetnej veci, vzhľadom na vyššie uvedené skutkové zistenia, vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ich právne posúdenie, stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade

žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre, a preto mu ani nemôže byť uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry uznané ako oprávnené.

57. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 17. 09. 2019 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015 v sume 2.000,- eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 17. 09. 2019 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

58. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

59. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

60. 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.

Poučenie:

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 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.