

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/156/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200785
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Andrea Daráková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7020200785.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Andrea Daráková a členov senátu: Mgr. Roman Die (sudca spravodajca) a Mgr. Bc. Marián Haladej, v právnej veci žalobcu: HCP - čerpacia technika s.r.o., so sídlom Szakkayho 1, 040 01 Košice, IČO: 36 217 166, právne zastúpeného: Advokátska kancelária VASIL & partners, s.r.o., so sídlom Kupeckého 320/33, Košice - mestská časť Juh 040 01, IČO: 47 240 482, za ktorú koná advokát a konateľ JUDr. Martin Vasiľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414974/2020 z 09.09.2020, takto

rozhodol:

- I. Správnu žalobu z a m i e t a .
- II. Žalovanému n e p r i z n á v a voči žalobcovi právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.

1. Správnu žalobou doručenu 19.10.2020 pôvodne Krajskému súdu v Košiciach, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414974/2020 z 09.09.2020 (ďalej len ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Rožňava (ďalej len ako „správca dane“) č. 100915857/2020 z 19.05.2020 (ďalej len ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 16 492,04 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018. Žalobca zároveň navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie a uložiť povinnosť žalovanému uhradiť žalobcovi náhradu trov konania.

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

II. Administratívne konanie

3. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 (celkovo za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018), z ktorej bol vyhotovený protokol č. 100640346/2020 zo dňa 09.03.2020 a následne vydané prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 16 492,04 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018, a to z dôvodu porušenia ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Zákon o DPH“) v spojení s § 19 ods. 1 a 2 Zákona o DPH.

4. Žalobca si v zdaňovacom období marec 2018 okrem iného uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „DPH“) - z faktúr č. 181000109, č. 181000110, č. 181000112 a č. 181000115, vystavených dodávateľom SETLOS, s.r.o. (aktuálne od 24.04.2019 v likvidácii), so sídlom Sedmokrásková 6, Košice (od 24.04.2019), IČO: 47 580 194 (ďalej len ako „SETLOS, s.r.o.“), za dodanie tovaru obruč gumenná D48-50E, čerpadlo as 35 400 V + prísl. + QTD, 50-NVDW-125-16-OC060-01, účtovnícke práce a z faktúry č. 180017 vystavenej dodávateľom Družstvo Trentin, so sídlom Dúhová 40, 040 01 Košice, IČO: 51 339 439 [(od 23.11.2018 Manula družstvo, so sídlom Trieda SNP 70, 040 11 Košice, ďalej v texte len ako „Družstvo Trentin“)], za vysielanie reklamného spotu na LED obrazovke v období od 01.03.2018 do 31.03.2018 s názvom „HCP“.

5. V rámci daňovej kontroly žalobca predložil odberateľské faktúry F18/0001-F18/0780, dodávateľské faktúry DF18/0001-DF18/0713, pokladňu P18/002-P18/171, bankové výpisy za obdobie 01-09/2018 a evidenciu DPH 01-09/2018, Zmluvu o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 01.03.2018 medzi žalobcom ako objednávateľom a Družstvo Trentin ako poskytovateľom a uviedol, že predmetom jeho činnosti je veľkoobchod s čerpacou technikou, má zriadené kancelárske priestory, má dvoch zamestnancov na trvalý pracovný pomer a účtovníctvo je vedené externým spôsobom.

6. Dňa 22.07.2019 vykonal správca dane miestne zisťovanie na adrese sídla Družstvo Trentin, v rámci ktorého zistil, že na uvedenej adrese sa nachádza bytový dom, na ktorom nebolo žiadne označenie Družstvo Trentin. Následne správca dane zaslal Družstvo Trentin výzvu zo dňa 23.07.2019 na predloženie daňových dokladov za obdobie marec 2018, apríl 2018, júl 2018 a september 2018. Zásielka sa správcovi dane vrátila neprevzatá s oznámením poštového doručovateľa „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

7. Správca dane zaslal spoločnosti SETLOS, s.r.o. výzvu zo dňa 29.07.2019 na predloženie daňových dokladov za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018. Na základe informácií z Informačného systému finančnej správy bolo zistené, že splnomocneným zástupcom za uvedený subjekt je A. B. C., ktorému bola zásielka doručená, a ktorý správcovi dane doručil dňa 02.09.2019 oznámenie, že všetka účtovná dokumentácia spoločnosti bola riadne odovzdaná novému majiteľovi pri predaji spoločnosti. Správca dane následne zaslal výzvu novému konateľovi C. D. na adresu v Českej republike, odkiaľ sa zásielka vrátila správcovi dane neprevzatá s oznámením poštového doručovateľa „adresát neznámy“.

8. Na ústnom pojednávaní dňa 17.02.2020 správca dane oboznámil žalobcu s tým, že v priebehu daňovej kontroly zistil, že dodávateľia žalobcu SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin sú daňové subjekty, ktoré so správcom dane nespolupracujú, jedná sa o spoločnosti, ktoré ukončili svoju činnosť zlúčením, sú v likvidácii, konateľmi spoločností sú osoby s trvalým pobytom v Rumunsku a Českej republike. Konateľ žalobcu - E. F. na otázku správcu dane, kedy a za akých okolností začala obchodná spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťami SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin, uviedol, že nevie, nepamätá si. Predmetom obchodov so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. bol nákup tovaru, predmetom obchodu s Družstvo Trentin bola reklama. Nepamätal si mená osôb, s ktorými za uvedené subjekty jednal. Za žalobcu obchody vybavovali zamestnanci. V sídle spoločností nebol, nepreveroval si ich, nevedel uviesť, či mali kancelárske a skladovacie priestory. Prepravu nakupovaného tovaru zabezpečovali dodávateľské spoločnosti, k vozidlám vykonávajúcim prepravu sa vyjadriť nevedel. Tovar mal byť vyložený v sklade prenajatom od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. Šaca. Tovar mal byť uhrádzaný bankovým prevodom a ďalej žalobcom dodávaný spoločnosti U. S. Steel Košice. K spolupráci s Družstvo Trentin konateľ žalobcu uviedol, že nemá vedomosť o vysielaní reklamných spotov. Nepreveroval to na miestach uvedených na faktúre. Nevedel sa vyjadriť akým spôsobom, na akom mieste a akými osobami Družstvo Trentin vykonalo zdaniteľné plnenie pre jeho spoločnosť. Na otázku, či reklamné služby zrealizovalo Družstvo Trentin vo svojej réžii alebo prostredníctvom subdodávok, konateľ žalobcu uviedol, že nevie, ako boli

služby vykonávané. Na otázku, či bol v sídle Družstvo Trentin, alebo v iných jeho priestoroch, konateľ žalobcu uviedol, že si nepamätá, asi nebol, stretli sa v Košiciach.

9. Po oboznámení právneho zástupcu žalobcu so zisteniami z predmetnej daňovej kontroly dňa 02.03.2020 správca dane vydal protokol č. 100640346/2020 zo dňa 09.03.2020, v ktorom zhrnul zistenia z daňovej kontroly. K protokolu sa vyjadril žalobca, ktorý v rámci svojho vyjadrenia argumentoval obsahov obdobne ako neskôr v podanom odvolaní a správnej žalobe, ktorej obsah je zhrnutý v ďalšom texte tohto rozhodnutia.

10. Správca dane následne vydal prvostupňové rozhodnutie, v ktorom poukázal na zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly a uviedol, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto udalostiach. Predložením faktúry je splnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania DPH. Faktúra musí byť odrazom reálneho plnenia, čo v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočítanie DPH, musí preukázať nielen to, že k zdaniteľnému obchodu reálne došlo, ale aj to, že dodanie tovaru alebo služby skutočne zrealizovala osoba uvedená na faktúre ako dodávateľ, avšak žalobca túto skutočnosť nepreukázal.

11. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom zopakoval argumentáciu z písomného vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly.

12. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Úvodom žalovaný zhrnul skutkový stav, všeobecne opísal účel daňového konania, niektoré z jeho základných zásad, dokazovanie v daňovom konaní a poukázal na ust. § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH. Skonštatoval, že správca dane dospel k záveru o neoprávnenosti odpočítania DPH z vyššie uvedených faktúr nielen na základe nesplnenia dôkaznej povinnosti žalobcu, ale za týmto účelom správca dane vykonal dokazovanie. K predloženým faktúram a dokladom uviedol, že faktúry samé o sebe nepreukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. V súvislosti s odpočítaním DPH z faktúr od spoločnosti SETLOS, s.r.o. žalovaný uviedol, že žalobca predložil len faktúry a príjemky k tovaru, žiadne ďalšie doklady nepredložil a konateľ žalobcu nevedel uviesť konkrétne skutočnosti týkajúce sa deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepamätal si s kým za spoločnosť SETLOS, s.r.o. jednal, vyjadril sa, že v sídle spoločnosti SETLOS, s.r.o. nebol a dodávateľa si nepreverteľ uviedol, že prepravu tovaru mal zabezpečovať dodávateľ, tovar bol skladovaný v prenajatých skladových od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. Žiadne ďalšie informácie o obchodoch daňového subjektu so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo zistiť, pretože účtovné doklady spoločnosti SETLOS, s.r.o. neboli k dispozícii, splnomocnený zástupca spoločnosti tvrdil, že doklady odovzdal novému konateľovi, ktorý si však zásielku správcu dane neprevzal. Spoločnosť SETLOS, s.r.o. navyše tým, že za rok 2018 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby, nedeclarovala vykonávanie ekonomickej činnosti.

13. Nárok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa Družstvo Trentin žalobca preukázal len predložením faktúry, tabuliek opečiatkovaných pečiatkou deklarovaného dodávateľa s nečitateľným podpisom (v týchto tabuľkách sú uvedené údaje o mieste umiestnenia LED obrazovky, o čase vysielania dĺžke reklamného spotu a počte odvysielaní) a zmluvy o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 01.03.2018, ktorá neobsahuje ani mená štatutárnych zástupcov jednotlivých zmluvných strán. Žiadne objednávky, ani ďalšie vysvetlenia žalobca správcovi dane ohľadom reklamných služieb neposkytol, nespomínal si kedy a za akých okolností spolupráca s uvedeným dodávateľom začala, nevedel uviesť s kým jednal, nemal nijakú vedomosť o vysielaní reklamných spotov, ani o ich realizácii, nepamätal sa, či bol v sídle dodávateľa. Žiadne ďalšie informácie o obchodoch s týmto dodávateľom sa nepodarilo zistiť ani dokazovaním vykonaným správcom dane, pretože spoločnosť bola nekontaktná jej účtovné doklady správcovi dane neboli k dispozícii daňovú kontrolu v spoločnosti za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj, jún, júl a september 2018 z dôvodu nespôlupráce nebolo možné vykonať. V tejto súvislosti žalovaný k tvrdeniu o predložení ďalších dokladov, napr. fotodokumentácie, uviedol, že z predloženého spisového materiálu vyplýva, že toto tvrdenie nezodpovedá skutočnosti a takéto dôkazy správcovi dane predložené neboli.

14. Podľa žalovaného bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že si nárok na odpočítanie DPH uplatnil odôvodnene. Žalobca však okrem vyššie uvedených dokladov nepredložil žiadne ďalšie dôkazy bez

pochybností preukazujúce, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak a tým dodávateľom, ako je to uvedené na preverovaných faktúrach. Žalobca nevedel poskytnúť žiadne konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch. Konateľ žalobcu si nespomenul na okolnosti obchodovania s deklarovateľmi, s kým konkrétne konal, dodávateľov si nepreveroval. Žalovaný zdôraznil, že dôkazná povinnosť je pre žalobcu nie iba povinnosťou, ale aj významným právom, ktoré žalobca nevyužil tým, že nepredložil dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia o skutočnostiach uvedených na predmetných faktúrach. V danom prípade teda žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že splnil podmienky na vznik nároku na odpočítanie DPH vyplývajúcej z ustanovení § 49 a § 51 Zákona o DPH, preto nemohol byť úspešný pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin. Uskutočňovanie zdaniteľných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou žalobcu, vzhľadom na to mal žalobca možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré by vzhľadom na charakter zdaniteľných obchodov zabezpečili preukázateľnosť ich reálneho uskutočnenia. Túto možnosť žalobca nevyužil, napriek tomu, že v rámci daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania na to mal dostatočný priestor.

15. Rozhodujúcim dôvodom nepriznania nároku daňovému subjektu na odpočítanie DPH teda neboli skutočnosti, ktoré nastali na strane dodávateľov uvedených na faktúrach (napr. nekontaktnosť, skutočnosť, že neboli k dispozícii účtovné doklady), ako to tvrdí žalobca, ale dôvodom bola práve skutočnosť, že žalobca nevedel vierohodným a nespochybniteľným spôsobom preukázať, že dodania boli uskutočnené tak, ako to bolo deklarované preverovanými faktúrami, a teda, že nárok na odpočet dane z faktúr, na ktorých sú ako dodávatelia uvedené subjekty SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin si žalobca uplatnil oprávnenne. Malo byť v záujme žalobcu prijať opatrenia, ktoré by zabezpečili, aby jeho zdaniteľný obchod nebol poznačený podozrením z neoprávneného uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ich prijatie však žalobca nepreukázal. Žalovaný v súvislosti s odvolacími námietkami žalobcu uviedol, že fakturácia tovarov konkrétnemu odberateľovi žalobcu ešte nepreukazuje, že k dodaniu týchto tovarov došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúre a že zákonné podmienky pre odpočítanie dane tak boli splnené. Právo na odpočítanie DPH si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. V danom prípade však takýto deň vzniku daňovej povinnosti u deklarovateľov nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca skutočne nadobudol tovar a služby od deklarovateľov tak, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach. Daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru a služieb deklarovateľmi a dôkazy o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované, neboli získané ani dokazovaním vykonaným správcou dane. Nepreukázanie tvrdých skutočností je neunesením dôkazného bremena žalobcu s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Povinnosťou správcu dane nie je vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by daňový subjekt mohol uplatniť pri nárokovanií odpočítanie dane.

16. Záverom žalovaný uviedol že správca dane zistil porušenie ustanovení Zákona o DPH nezaložil svoje závery na účasti žalobcu na daňovom podvode, preto mu ani nevznikla povinnosť preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie DPH sú súčasťou daňového podvodu. Podľa § 24 Daňového poriadku je dôkazné bremeno na daňovom subjekte a v danom prípade neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena na správcu dane. Správca dane preveril skutočnosti týkajúce sa preverovaných faktúr, pričom nadobudol opodstatnené pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti preverovaných faktúr, ktoré žalobca neodstránil.

III. Súdne konanie

17. Žalobca sa podanou správnu žalobou domáhal súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia žalovaného a toto rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane navrhol zrušiť, vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie a uložiť žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania. Dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia žalobca videl v tom, že podľa neho vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len ako „SSP“). Žalobca mal za to, že predloženými faktúrami a ďalšími dokladmi (najmä fotodokumentácia) k nim preukázal skutočné zrealizovanie a dodanie služieb. V tejto súvislosti poukázal na výpoveď konateľa žalobcu, ktorý v rámci ústneho pojednávania dňa 17.02.2020 uviedol, že tovar bol ďalej dodávaný pre spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o., ktorý je prioritným zmluvným odberateľom žalobcu (v rozsahu cca 90 %), čo mohol správca dane u tohto odberateľa preveriť. Podľa žalobcu správca dane nemôže založiť nepriznanie práva na odpočítanie DPH na limitoch ľudskej pamäte konateľa

žalobcu, ktorý si nevedel spomenúť na podrobnosti súvisiace s jednotlivými realizovanými obchodmi. Rovnako tak nekontaktnosť a neexistencia daňovej evidencie obchodných partnerov žalobcu nemôže byť pripisovaná na ľarchu žalobcu. Žalobca všeobecne vyjadril nesúhlas so závermi žalovaného na str. č. 9, 11 a 12 napadnutého rozhodnutia s tým, že žalovaný sa len stotožnil so závermi správcu dane. Ďalej citoval ust. § 44 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku a právnu vetu z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len ako „NS SR“) sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 ohľadne zásady voľného hodnotenia dôkazov. Podľa žalobcu má daňový subjekt v rámci daňového konania dve povinnosti, t. j. povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Opierajúc sa o závery Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9Afs/30/2008-86 zo dňa 22.10.2008 žalobca uviedol, že správca dane môže namietat, že účtovníctvo nie je vierohodné, úplné, preukázateľné, či správne, v takom prípade však musí svoje tvrdenia dokázať. Žalobca citoval právne vety z rozsudkov NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 3Sžf/66/2007 a sp. zn. 8Sžf/9/2013, a to v súvislosti s dôkazným bremenom správcu dane pri identifikovaní podvodného konania, dôkazným bremenom v súvislosti s právnymi vzťahmi týkajúcimi sa dodávateľov daňového subjektu, preukazovaním nákladov vynaložených na reklamu, či spochybňovaním existencie dodaných prác, ak žalobca disponuje vydanými faktúrami a príjmovými pokladničnými dokladmi a dôkazným bremenom daňového subjektu, ktoré nie je absolútne. K zdaniteľným obchodom so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. uviedol, že dôkazy o realizovaní obchodov sa nachádzajú v účtovníctve tejto spoločnosti. K obchodným vzťahom s Družstvom Trentin žalobca uviedol, že reklamná kampaň bola zameraná na upevňovanie a zvyšovanie pozície na trhu smerom k novým aj potenciálnym zákazníkom, pričom vzhľadom na rôznorodé spektrum cieľovej skupiny bola vedená širokou škálou komunikačných kanálov, a to internetom (webstránky, sociálne siete, vyhľadávacie nástroje), prieskumami spokojnosti, spoločenskými a športovými podujatiami a prostredníctvom vonkajšej vizuálnej kampane, ktorá bola predmetom kontrolovaných zdaniteľných obchodov. K ekonomickej opodstatnenosti uvedených obchodov uviedol, že pri výbere obchodného partnera, ktorý zabezpečoval požadovaný druh vonkajšej reklamy, bolo pre neho kľúčové umiestnenie plochy a možnosť interaktívne meniť obsah spolu s objemom informácií a práve tieto požiadavky spĺňajú interaktívne LED obrazovky umiestnené na strategických miestach, a preto sa žalobca zamerával nielen na miesta s vysokou koncentráciou obyvateľstva, ale aj na oblasti, ktoré sú v blízkosti jeho výrobných a logistických centier, vzhľadom na optimálnu polohu a nízke dopravné náklady. Podľa žalobcu nebolo jeho zákonnou povinnosťou preverovať odberateľské vzťahy svojich dodávateľov a nemôže niesť zodpovednosť za to, že správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť dokumentáciu od jeho dodávateľov, či subdodávateľov. O problémoch dodávateľov, resp. subdodávateľov nemal žalobca v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov žiadnu vedomosť, pretože plnenia, na ktoré sa dodávatelia v uzatvorených zmluvách zaviazali, sa riadne uskutočnili. Záverom žalobca opätovne poukázal na judikatúru NS SR a Súdneho dvora EÚ súvisiacu s dôkazným bremenom pri preukazovaní podvodného konania a skonštatoval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore so základnými zásadami správneho konania, keďže zo strany žalovaného nebol spoľahlivo zistený skutkový stav vecí, neboli správne aplikované právne predpisy a žalovaný sa svedomito nezaoberal argumentmi žalobcu, preto napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, žalobca z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia vecí a nesprávneho zistenia skutkového stavu navrhol zrušiť.

18. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe v krátkosti zhrnul skutkový stav, ciele sledované pri výkone daňovej kontroly, ako aj podmienky úspešného uplatnenia nároku na odpočítanie DPH. K preukázaniu práva na odpočítanie DPH žalovaný uviedol, že nestačí predložiť len faktúru, prípadne nejaké doklady k nej, ale musí byť nepochybné, že skutočnosti v nich uvedené majú reálny a pravdivý podklad. V danom prípade žalobca síce predložil faktúry, ale nepredložil žiadne ďalšie relevantné doklady a nevedel ani uviesť žiadne relevantné skutočnosti týkajúce sa obchodov s deklarovateľmi SETLOS s.r.o. a Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin). Tvrdenia o predložení ďalších dôkazov, ako napr. fotodokumentácie, podľa žalovaného nemajú oporu v predloženom spisovom materiáli, ktorý žiadne takéto dôkazy neobsahuje. Žalovaný tiež nesúhlasil s argumentáciou žalobcu, že správca dane založil svoje závery na limitoch ľudskej pamäte konateľa žalobcu a zdôraznil, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne došlo k fakturovaným obchodom, a to osobou uvedenou ako dodávateľ. Daňový subjekt je povinný viesť evidenciu, uskutočňovať činnosť a preverovať si obchodných partnerov tak, aby v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Daňový subjekt je zodpovedný za ochranu svojich záujmov v obchodnom

styku (v súvislosti s podnikateľským rizikom), čo ho oprávňuje v obchodnom styku vyžadovať doklady preukazujúce povinnosti, ktoré má voči správcovi dane. Žiadne takéto dôkazy ohľadom zdaniteľných obchodov preukazovaných faktúrami od deklarovaných dodávateľov SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin však žalobca nepredložil. Ak si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie DPH, bolo jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Bolo v záujme žalobcu, aby nad rámec bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy schopné preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne došlo, keďže je to on, kto si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/43/2019, v ktorom súd zdôraznil, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno (napr. § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku) v spojení so zásadou poctivého obchodného styku, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj podnikateľská obozretnosť a primeraná starostlivosť o získanie všetkých dostupných informácií, vrátane právnych a daňových, týkajúcich sa zdaniteľného obchodu, pozitívne pôsobí na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha dani. Preto je rozumné očakávať, že si daňový subjekt zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t. j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napríklad kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Ako uviedol súd, ide o nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov vytváraných pod vplyvom najmä súkromného práva. Podľa žalovaného boli závery rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 prekonané, a to s poukazom na už spomenutý rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/43/2019. Podľa žalovaného žalobca nielenže nevedel predložiť žiadne dôkazné prostriedky bez pochybností preukazujúce dodanie tovaru a služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, ale nevedel ani poskytnúť konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch. Povinnosťou správcu dane nie je vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by daňový subjekt mohol uplatniť pri nárokovanií odpočítania dane, ale je povinnosťou správcu dane tieto nároky prejednať a umožniť daňovému subjektu preukázať existenciu nároku dôkazmi. Preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, je v kompetencii daňového subjektu. Daňový subjekt si nemôže vysvetľovať túto svoju povinnosť ako právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní ním uplatnených nárokov. Žalovaný ďalej zdôraznil, že správca dane zistil porušenie ustanovení Zákona o DPH a svoje závery nezaložil na účasti žalobcu na daňovom podvode, preto mu ani nevznikla povinnosť preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu. NS SR vo svojom rozsudku sp. zn. 1Sžfk/74/2017 podľa žalovaného konštatoval, že judikatúra NS SR 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 tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Žalovaný uviedol, že žalobca v danej veci pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov s deklarovanými dodávateľmi SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin neodstránil predložením dôkazov bez pochybností preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval. Žalovaný nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu o nesprávne zistenom skutkovom stave veci a nesprávnom právnom posúdení veci. Žalovaný záverom navrhol správnu žalobu zamietnuť.

19. Žalobca vo svojom stanovisku k vyjadreniu žalovaného (replika) v zásade zopakoval argumenty uvedené v správnej žalobe, opätovne všeobecne poukázal na to, že predložil všetky potrebné doklady preukazujúce skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov, že predložené faktúry spĺňajú všetky náležitosti vyžadované zákonom, že od správcu dane sa nedozvedel aké ďalšie dôkazy mal predložiť a že tovar nakúpený od spoločnosti SETLOS, s.r.o. bol následne dodaný jeho dlhoročnému obchodnému partnerovi spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. a toto dodanie bolo potvrdené viacerými spôsobmi.

20. Žalovaný sa po výzve súdu k replike žalobcu duplikou nevyjadril.

21. V dôsledku reorganizácie súdnictva a vzniku Správneho súdu v Košiciach (ďalej len „správny súd“) následne už konal vo veci senát správneho súdu 6S.

22. Po nariadení pojednávania na deň 31.07.2024, ešte pred týmto pojednávaním dňa 25.07.2024 žalobca doručil správne súdu písomné podanie, ktorého prílohou boli kópie rozsudkov správneho súdu č. k. KE-7S/68/2020-158 zo dňa 11.07.2024, č. k. KE-7S/67/2020-159 zo dňa 22.02.2024 a č. k. KE-8S/39/2020-177 zo dňa 26.03.2024, v ktorom v krátkosti všeobecne poukázal na závery, ktoré by z týchto rozsudkov mali vyplývať vo vzťahu k argumentácii správca dane deklarovaným dodávateľom, na základe ktorej správca dane neprizná právo na odpočítanie DPH. Odkazujúc na závery správneho súdu a judikatúru Súdneho dvora EÚ podľa žalobcu nie je možné odmietnuť odpočítanie DPH len z dôvodu, že žalobca nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie služby prostredníctvom subdodávateľských subjektov.

23. Správny súd po vykonaných prvotných procesných úkonov v danej veci nariadil pojednávanie na 31.07.2024, na ktoré boli riadne predvolaní účastníci konania, pričom pojednávania sa zúčastnil len právny zástupca žalobcu, žalovaný podaním doručeným správne súdu dňa 19.07.2024 svoju neúčast' na pojednávaní ospravedlnil s tým, že súhlasil s prejednaním veci bez jeho prítomnosti. Právna zástupkyňa žalobcu na pojednávaní uviedla, že žalobca zotráva na svojich písomných vyjadreniach a súčasne zdôraznila a poukázala na posun v judikatúre, ktorý nastal v dôsledku rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, ktorého závery boli zhmotnené aj do rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžf/15/2022. V zmysle tejto judikatúry nie je možné nepriznať nárok na odpočítanie dane v tom prípade, ak správca dane spochybňuje subdodávateľa daňového subjektu bez súvislosti s konštatovaním daňového podvodu. Podľa právnej zástupkyne žalobcu správca dane nekoncepivoval svoje úvahy a ani dokazovanie smerom k daňovému podvodu. Právna zástupkyňa žalobcu tiež poukázala na rozhodnutia v obdobných veciach a na predloženú judikatúru a vzhľadom na uvedený rozsudok Súdneho dvora EÚ, ako aj na judikatúru súdov v obdobných veciach mala za to, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonné. Podobnosť prejednáwanej veci s uvedenými rozhodnutiami videla v tom, že v prípade žalobcu správca dane rovnako spochybnil dodanie tovaru subdodávateľom.

IV. Relevantná právna úprava

24. V súvislosti s plnením úloh správneho súdnictva v spojení so súdnym prieskumom napadnutého rozhodnutia a predmetnej správnej žaloby podanej žalobkyňou správny súd na tomto mieste poukazuje na príslušajúce ustanovenia Správneho súdneho poriadku, konkrétne na ustanovenia § 2, § 6 ods. 1, § 6 ods. 2 písm. a/, § 177 a nasl. SSP.

25. Podľa § 493e SSP, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

26. Podľa § 190 SSP v znení účinnom do 30.06.2023, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

27. Podľa § 140 SSP v znení účinnom do 30.06.2023, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správny súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

28. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

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

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

31. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH, platiteľ môže odpočítat' 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 odpočítat' daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

33. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

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

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

V. Právne závery správneho súdu

34. Úvodom správny súd považuje za nevyhnutné uviesť, že ako vyplynulo z administratívneho konania, správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty spolu za deväť zdaňovacích období január 2018 až september 2018. Vlastnou činnosťou správny súd zistil, že na základe tejto daňovej kontroly správca dane vydal aj rozhodnutie č. 100915904/2020 zo dňa 19.05.2020 o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2018, toto rozhodnutie žalobca napadol odvolaním a žalovaný ho potvrdil svojim rozhodnutím č. 101415337/2020 zo dňa 09.09.2020, ktoré žalobca napadol správnu žalobou na Krajskom súde v Košiciach, ktorý túto správnu žalobu rozsudkom sp. zn. 8S/158/2020 zo dňa 28.07.2022 zamietol. Voči tomuto rozsudku bola žalobcom podaná kasačná sťažnosť, ktorá bola následne rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 25.04.2024 zamietnutá. Z obsahu uvedeného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyplynulo, že sa jednalo o takmer totožnú vec ako v prejednávanom prípade, a to tak po stránke skutkovej, ako po stránke právnej, kedy žalobcovi nebolo zo strany správcu dane priznané právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti SETLOS s.r.o., Družstvo Trentin a navyše aj od spoločnosti RSD SYSTEM s.r.o. a rovnako žalobná argumentácia žalobcu bola obsahovo rovnaká ako v prejednávanom prípade. Rovnakým záverom, teda zamietnutím kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudkom Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/20/2020-89 zo dňa 23.02.2023 a č. k. 6S/21/20220-72 zo dňa 23.03.2023 skončili konania viažuce sa k vyššie uvedenej daňovej kontrole u daňového subjektu za zdaňovacie obdobia august 2018 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/3/2023 zo dňa 30.05.2024) a september 2018 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/63/2023 zo dňa 28.05.2024).

35. Ak sa vo všeobecnosti možno pri argumentácii, či už v rámci správnej žaloby, odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy alebo odôvodnenia rozsudkov súdov, odvolávať na určitú ustálenú rozhodovaciu prax súdov v právnych veciach iných účastníkov konania, ako to v konečnom dôsledku vo všeobecnej rovine urobil aj žalobca vo svojich písomných podaniach, správny súd považoval za viac ako významné zohľadniť určitým spôsobom rozhodovaciu prax súdov vo veciach majúcich svoj základ v daňovom konaní, v ktorom bolo vydané aj napadnuté rozhodnutie žalovaného. Správny súd má za to, že rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 25.04.2024, sp. zn. 8Sfk/3/2023 zo dňa 30.05.2024, sp. zn. 4Sfk/63/2023 zo dňa 28.05.2024, s ohľadom na ich počet, obsahovú totožnosť vecí a totožnosť účastníkov konania možno považovať pre predmetnú právnu vec za ustálenú rozhodovaciu prax, od ktorej by sa správny súd v zásade mohol odkloniť len výnimočne, nepochybne len po zistení zásadných rozdielov, či po prijatí iného právneho záveru, ktorý by musel v zmysle § 139 ods. 3 SSP dôkladne odôvodniť.

36. Správny súd po dôslednom vyhodnotení jednak obsahu administratívneho spisu, ako aj jednotlivých písomných podaní účastníkov konania dospel k záveru, že v danom prípade nie je dôvod na odklon od vyššie uvedenej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V tejto súvislosti správny súd dopĺňa, že pokiaľ žalobca poukazoval na iné rozsudky správneho súdu vydané v roku 2024, je potrebné zdôrazniť, že správny súd nimi nie je viazaný, no tiež je potrebné uviesť, že vzhľadom na nespornú jedinečnosť každého prípadu, kedy sa počas daňového konania kontrolované daňové subjekty správajú rôzne (aktívnejšie či pasívnejšie), predkladajú rôzne doklady na preukázanie nároku na odpočítanie dane, rovnako tak je rôzne správanie dodávateľov týchto kontrolovaných daňových subjektov a v neposlednom rade je tu značná rozmanitosť obsahu zdaniteľných obchodov, ktorých reálne uskutočnenie možno preukazovať viacerými spôsobmi, zovšeobecnený záver prijatý v tom ktorom prípade bez toho, aby bol podrobne previazaný na žalobcovu právnu vec jednoducho neobstojí.

37. Pokiaľ sa jedná o vyhodnotenie žalobnej argumentácie, resp. žalobných bodov, správny súd v predmetnej správnej žalobe identifikoval jediný, ktorým je žalobcom uvádzané nesprávne právne posúdenie veci. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že v zmysle § 134 SSP je v rámci predmetného konania viazaný žalobnými bodmi a v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia nie je jeho úlohou nachádzať prípadné dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ak ich žalobca nenamietal v podanej správnej žalobe.

38. Na tomto mieste správny súd považuje za nevyhnutné tiež uviesť, že rešpektuje právo žalobcu zvoliť si spôsob a smerovanie svojej žalobnej argumentácie, zároveň však žalobca musí mať na zreteli, že nie je úlohou správneho súdu nachádzať v jeho všeobecnej argumentácii dôvody, ktoré by v konečnom dôsledku mali správny súd priviesť k záveru o dôvodnosti podanej správnej žaloby. V zmysle uvedeného citácia právnych viet z rozsudkov a citácia zákonných ustanovení bez obsahového prepojenia tohto textu na predmetnú právnu vec, teda napr. na konkrétne skutkové okolnosti, konkrétny postup orgánov verejnej správy, ich prípadné procesné pochybenia a podobne, nie je podľa správneho súdu spôsobilá vyvolať povinnosť správneho súdu v odôvodnení jeho rozhodnutia v konkrétnostiach prejednávanej veci reflektovať na takúto argumentáciu a svojim odôvodnením nahrádzať činnosť žalobcu, ktorý sa domáha súdneho prieskumu rozhodnutia orgánu verejnej správy a mal by vedieť a uviesť konkrétne dôvody, na základe ktorých je presvedčený o nezákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktoré napadol správnu žalobou.

39. Vo svetle uvedeného musí správny súd konštatovať, že celá žalobná argumentácia žalobcu je vedená všeobecným spôsobom. Z tejto argumentácie správny súd vyabstrahoval tri okruhy, medzi ktoré možno zaradiť tvrdenia žalobcu, že predloženými dokladmi preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, že uniesol dôkazné bremeno, ktoré prešlo na správcu dane a že činnosť a status jeho dodávateľov a ich subdodávateľov mu nemôžu byť kladené na ťarchu. Obdobnú argumentáciu žalobca použil aj v odvolaní podanom proti prvostupňovému rozhodnutiu a správny súd dospel k záveru, že žalovaný sa s odvolacími námietkami žalobcu dostatočným spôsobom vysporiadal v napadnutom rozhodnutí, ktorého obsah je zhrnutý v bodoch č. 12 až 16 tohto rozsudku.

40. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno a jeho prenos, táto problematika je podrobne obsiahnutá v početnej judikatúre, správny súd v tejto súvislosti, obdobne ako Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 25.04.2024, poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009, ktorý k dôkaznému bremenu uviedol, že: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

41. Po predložení dokladov žalobcom v rámci daňovej kontroly a presunu dôkazného bremena správcu dane preveroval reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov u dodávateľov žalobcu. Keďže títo boli nekontaktní, evidentne to vzbudilo pochybnosti u správcu dane, ktorý sa ich snažil odstrániť výsluchom konateľa žalobcu. Na tomto mieste je nevyhnutné uviesť, že aj s ohľadom na judikatúru Súdného dvora EÚ by nekontaktnosť dodávateľov sama o sebe nemala znamenať odopretie práva na odpočítanie DPH, preto správca dane celkom očakávane a logicky v tomto bode preniesol opätovne dôkazné bremeno na žalobcu, aby tento pochybnosti správcu dane vyvrátil. V rámci svojej výpovede mal konateľ žalobcu jedinečnú možnosť preniesť dôkazné bremeno späť na správcu dane, a to uvedením konkrétnych skutočností súvisiacich s realizáciou zdaniteľných obchodov, po uvedení ktorých by bolo opäť na správcovi dane, či žalobcom tvrdené skutočnosti vyhodnotí ako postačujúce, alebo sa ich bude

snažiť vlastnou činnosťou spochybníť. Ak však žalobca prostredníctvom svojho konateľa neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti s relevantnou výpovednou hodnotou, ktoré by bolo možné zo strany správcu dane overiť, neunesol tak svoje dôkazné bremeno a toto nemohlo prejsť na správcu dane. Pokiaľ žalobca poukazoval v rámci svojej argumentácie na výpoveď svojho konateľa a to, že žalovaný založil svoje rozhodnutie len na limitoch ľudskej pamäte a že konateľ si nemôže pamätať všetky podrobnosti (konkrétne dátumy a pod.), správny súd k tomuto uvádza, že výpoveď konateľa nebola vyhodnotená v neprospech žalobcu len z dôvodu, že nevedel uviesť podrobnosti, ale nepochybne bola vyhodnotená v neprospech žalobcu z dôvodu, že konateľ nedokázal uviesť absolútne žiadne podrobnosti o zdaniteľných obchodoch, ktoré by však v prípade skutočnej realizácie týchto obchodov bolo od konateľa spoločnosti rozumné očakávať a ktoré by nemal mať problém za žiadnych okolností uviesť. Pokiaľ žalobca namietal, že dôkazné bremeno nie je absolútne, správny súd k tomuto uvádza, že z obsahu administratívneho spisu nevyplývalo, že by správca dane žalobcu nadmerne zaťažoval výzvami na predkladanie dokladov po tom, čo žalobca opakovane predložil doklady žiadané správcom dane.

42. Daňové orgány založili svoju argumentáciu vo svojich rozhodnutiach primárne na spochybnení reálneho dodania tovarov a služieb žalobcovi a nie na podvodnom konaní žalobcu, preto správny súd argumentáciu žalobcu, o dôkaznom bremene na strane správcu dane z dôvodu identifikácie podvodného konania, vyhodnotil ako neopodstatnenú.

43. K tvrdeniam žalobcu o preukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov správny súd uvádza, že žalobca počas celého daňového konania a ani počas súdneho konania neuviedol jednu konkrétnu skutočnosť súvisiacu s realizáciou zdaniteľných obchodov, obmedzil sa len na všeobecné tvrdenia. Správny súd má za to, že či už z obsahu prvostupňového rozhodnutia správcu dane, napadnutého rozhodnutia žalovaného, spomenutého rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 25.04.2024, rozsiahlej judikatúry správnych súdov Slovenskej republiky a Súdneho dvora EÚ a v konečnom dôsledku aj zo samotnej správnej žaloby je nesporné, že v prípade uplatnenia nároku na odpočítanie DPH, je to daňový subjekt, v danom prípade žalobca, ktorý je povinný preukázať splnenie podmienok na odpočítanie DPH a dôkazné bremeno je v prvom rade na ňom. Zároveň na základe uvedeného tiež platí, že len predloženie faktúry, bez ďalšieho, na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie DPH nestačí. Pomerne zmätočnou a neverohodnou sa v tejto súvislosti javí argumentácia žalobcu ohľadne predloženia fotodokumentácie, ktorá však, ako uviedol už žalovaný v napadnutom rozhodnutí, predložená nebola. Ako aj všeobecné zdôvodnenie reklamných služieb bez akýchkoľvek dôkazov, navyše s tvrdením, že LED obrazovky s reklamou mali byť umiestnené v blízkosti výrobných a logistických centier žalobcu, ktorý má sídlo v Košiciach a LED obrazovky sa podľa faktúry mali nachádzať na troch miestach v Bratislave a v rámci daňového ani súdneho konania žalobca žiadne svoje výrobné, či logistické centrá v Bratislave ani na inom mieste neoznačil. V súvislosti so žalobcom tvrdeným dodaním tovaru spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o. správny súd uvádza, že s touto námietkou sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí náležite vysporiadal, správny súd k tomu poukazujúc na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 25.04.2024 v zhode so závermi tohto rozsudku dopĺňa, že samotná materiálna existencia tovaru a jeho ďalšie použitie na podnikateľské účely ešte nezakladá právo na odpočet DPH, takže argumentácia o tom, že tovary boli ďalej dodané spoločnosti U. S. Steel Košice, s.r.o., nie je v tomto kontexte relevantná.

44. Správny súd nemohol dospieť ani k opodstatnenosti žalobcovej argumentácie súvisiacej s tým, že mu malo byť prikladané na ťarchu správanie jeho dodávateľov a ich subdodávateľov. Z obsahu administratívneho spisu nevyplývalo, že by správca dane vôbec nejakých subdodávateľov preveroval a ako už bolo uvedené, v neprospech žalobcu bola vyhodnotená primárne jeho neschopnosť preukázať realizáciu zdaniteľných obchodov, z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane a ktorých mal byť priamo účastný, teda jeho vlastných obchodných vzťahov.

45. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 27.06.2018 v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (SGI, Valériane SNC), v ktorom súdny dvor v bodoch č. 34, 35, 36, 37, 39, 40 a 47 uviedol, že: „34. Podľa článku 17 ods. 1 šiestej smernice právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť. K tomu podľa článku 10 ods. 2 tejto smernice dochádza vtedy, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. 35. Z toho vyplýva, že v rámci systému DPH je právo na odpočítanie spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb (pozri analogicky uznesenie predsedu Súdneho dvora zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes

rešenia, C-572/11, neuvěřené, EU:C:2013:456, bod 19 a citovanú judikatúru). 36. Naopak, ak k skutočnému dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb nedôjde, nevznikne žiadne právo na odpočítanie dane. 37. V tejto súvislosti už Súdny dvor spresnil, že výkon práva na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne len z toho dôvodu, že je uvedená na faktúre (uznesenie predsedu Súdneho dvora zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes rešenia, C-572/11, neuvěřené, EU:C:2013:456, bod 20 a citovaná judikatúra). 39. V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že je úlohou toho, kto sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky na jeho získanie (rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 24). 40. Z toho vyplýva, že existencia práva na odpočítanie DPH závisí na splnení podmienky, že skutočne došlo k poskytnutiu zodpovedajúcich plnení. 47. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že článok 17 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom faktúry, na odpočítanie DPH uvedenej na tejto faktúre postačuje, aby daňový úrad preukázal, že plnenia zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne poskytnuté.“

46. Na základe uvedeného a s ohľadom na závery z daňového konania, v ktorom nebolo preukázané, že plnenia zodpovedajúce faktúram č. 181000109, č. 181000110, č. 181000112 a č. 181000115, vystavených dodávateľom SETLOS, s.r.o. a faktúre č. 180017 vystavenej dodávateľom Družstvo Trentin, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie, boli skutočne dodané, právne posúdenie veci správcom dane, ktorý konštatoval porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 Zákona o DPH v spojení s § 19 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, a žalovaným ktorý potvrdil závery správcu dane v napadnutom rozhodnutí, v ktorom žalovaný uviedol, že: „Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová pomoc vzniká dňom dodania tovaru, respektíve služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. V danom prípade však takýto deň vzniku daňovej povinnosti u deklarovaných dodávateľov nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že daňový subjekt skutočne nadobudol tovar a služby od deklarovaných dodávateľov tak, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach. Daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru a služieb deklarovanými dodávateľmi a dôkazy o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované, neboli získané ani dokazovaním vykonaným správcom dane. Nepreukázania tvrdených skutočností a neunesenie dôkazného bremena daňového subjektu s príslušnými hmotnoprávnymi následkami.“, vyhodnotil správny súd ako správne a súladné so zákonom.

47. Správny súd vychádzajúc z obsahu podanej správnej žaloby a žalobných bodov v nej uvedených a na základe vyššie uvedeného odôvodnenia dospel k záveru, že v danom prípade neboli splnené podmienky na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP, na základe čoho správnu žalobu postupom podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

48. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP, pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech, avšak keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, úhradu ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

49. Rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť.

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

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

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

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

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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

V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak.

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

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