

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-6S/10/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200104
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 08. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Bystrianská
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8021200104.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Bystrianskej a členov senátu JUDr. Pavla Tkáča a JUDr. Martina Ľudevíta Fafaľáka, v právnej veci žalobcu: THS Kežmarok, s.r.o., so sídlom Garbiarska č. 19, 060 01 Kežmarok, IČO: 17 081 815, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., AK so sídlom Aurela Stodolu č. 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100016092/2021 zo dňa 7. januára 2021, takto

rozhodol:

- I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100016092/2021 zo 7. januára 2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101003402/2020 z 8. júna 2020 a vec v r a c i a Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 101003402/2020 z 08.06.2020 (ďalej aj ako "správca dane" a "rozhodnutie správcu dane") podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj "daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 302,67 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2018 konštatujúc, porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100016092/2021 zo 07.01.2021 (ďalej aj "napadnuté rozhodnutie") podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane začal dňa 15.02.2019 na základe Oznámenia č. 100441846/2019 z 15.01.2019 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až august 2018. V jej rámci bolo zistené, že v zdaňovacom období máj 2018 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania tovarov - elektroniky od dodávateľa Fast Sales, s.r.o., so sídlom Vinné 626, 072 31 Vinné, IČO: 44 155 883 (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „dodávateľská spoločnosť“) na základe faktúr: č. 20180501, č. 20180504, a č. 20180505.

4. Správca dane zabezpečil od Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) faktúry od deklarovaného dodávateľa ako aj zápisnicu o podaní vysvetlenia zo dňa 20.11.2018. V tej konateľ žalobcu A. B. C. k sporným obchodom uviedol, že s dodávateľmi komunikuje sám, v niektorých prípadoch aj jeho syn D.. So spoločnosťou Fast Sales, s.r.o. mal žalobca obchodný vzťah v roku 2018, konateľov spoločnosti nepoznal, nestretol sa s nimi, nadviazanie kontaktu si nepamätal (prebehlo e-mailom alebo telefonicky). Všetky dodané tovary boli žalobcom ďalej predané. Tovar prijímali na sklade zamestnanci žalobcu. Platby prebiehali bezhotovostne alebo formou dobierky.

5. Na ústnom pojednávaní dňa 05.06.2019 správca dane vyzval žalobcu k preukázaniu spôsobu nadobudnutia tovaru, resp. jeho prevzatia (deklarované na faktúrach - kuriér DPD, doprava motorovým vozidlom E. XXXXX, poštová zásielka, osobný odber). K spôsobu nadobudnutia, resp. prevzatia tovaru sa žalobca nevyjadril.

6. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti správca dane zistil, že

- na adrese sídla nie je zastihnutelná - Fast Sales;
- na adrese prevádzkových priestorov C. XXX, C. nie je žiadne označenie dodávateľskej spoločnosti, ani poštová schránka;
- výzva na predloženie účtovných dokladov nebola prevzatá v odbernej lehote;
- na adrese sídla nie je nikto prihlásený k trvalému ani prechodnému pobytu;
- E. F., ktorý bol konateľom dodávateľskej spoločnosti v kritickom období vo svojej výpovedi zo dňa 27.06.2019 uviedol, že na kúpu a predaj spoločnosť používala prenajaté skladové priestory na ulici Stavbárov v Michalovciach; potvrdil vystavenie sporných faktúr s predmetom predaja elektronika;
- komunikácia so žalobcom prebiehala telefonicky, zmluvy neboli uzatvorené, faktúry slúžili ako dodacie listy, miestom dodania tovaru bola prevádzka žalobcu Garbiarska 19, Kežmarok a tovar bol prepravený spoločnosťou DPD, s.r.o.;
- tovar bol nadobudnutý od rôznych dodávateľov, súkromných osôb, pričom všetko prebiehalo cez internet, doručovalo sa na dobierku a tovar preberal osobne; účtovné doklady nemá, predložil preberací protokol podľa, ktorého boli účtovné doklady odovzdané dňa 12.10.2018 pánovi G. H.. V rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu Contax, s.r.o. bolo zistené že pán G. H. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiava ani ho tam nikto nepozná.
- Správca dane zistil, na základe údajov z kontrolných výkazov dodávateľskej spoločnosti, že dodávateľom- Fast Sales bola spoločnosť AmaroKS, s.r.o., so sídlom Slovenská 3526/97, 075 01 Trebišov, IČO: 51 485 109, ktorá výzvu správcu dane na predloženie účtovných dokladov neprevzala v odbernej lehote. Táto spoločnosť mala do 09.07.2018 obchodný názov HANDON, s.r.o. a jej konateľom bol od 21.03.2018 do 05.06.2018 A. I. J., ktorý ako svedok uviedol, že za spoločnosť konal len on osobne, nikoho nepoveril zastupovaním a žiadne faktúry nevystavoval a spoločnosť nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť.

7. Po tom ako bol žalobca oboznámený so zistenými skutočnosťami a pochybnosťami správcu dane navrhol dodatočné vypočítanie bývalého konateľa E. F. a súčasného konateľa G. H.. Vykonalie týchto dôkazov správca dane odmietol z dôvodu nepreukázania tvrdení a nepredloženia dokladov a dôkazov v prípade prvého navrhnutého svedka a z dôvodu nekontaktnosti druhého navrhnutého svedka. Následne správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100195591/2020 zo dňa 17.01.2020. Správca dane vo výsledku dospel k záveru o tom, že nebolo potvrdené, že k dodaniu tovaru došlo deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou a že jej vznikla daňová povinnosť.

8. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí (konajúc o podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane), okrem všeobecných teoretických východísk, s poukazom na vyššie uvedené zistenia správcu dane uviedol, že ak nebolo preukázané nadobudnutie tovaru subdodávateľskou spoločnosťou, obchodný vzťah medzi subdodávateľom a dodávateľom nemohol zakladať nadobudnutie tovaru dodávateľom, ktorý ho nemohol dodať žalobcovi. Keďže vo svetle týchto objektívnych skutočností sa nepreukázal pôvod, resp. existencia obchodovaného tovaru, správca dane v tomto prípade nepriznal právo na odpočítanie dane od dodávateľa. Následne žalovaný uviedol, že spôsob komunikácie, aký žalobca zvolil v tomto obchodnom vzťahu nevyklučuje možnosť nekalého konania zo strany dodávateľa alebo neznalosť pôvodu dodávaného povaha tovaru. Spochybňoval tak odbornú starostlivosť žalobcu pri jeho prístupe k realizácii zdaniteľného obchodu a uviedol, že je vecou daňového subjektu aby prijal pri tomto obchodovaní všetky opatrenia, ktoré možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

II.

Správna žaloba, stanoviská,
konanie pred správnym súdom

9. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100016092/2021 zo 07.01.2021 správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“). Navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

10. V správnej žalobe najmä uviedol, že

- prípadná nekontaktnosť dodávateľa a jeho konateľa v čase uskutočnenia zdaniteľnej kontroly nemôže byť kladená na ťarchu daňového subjektu;
- konateľ dodávateľa v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pán E. F., vo svojej výpovedi potvrdil uskutočnenie zdaniteľného plnenia;
- dňa 08.06.2020 bol žalobcovi doručený originál dokumentu vo forme plnomocenstva overeného notárom, ktorým pán G. H. splnomocňuje pána E. F. na všetky úkony súvisiace s daňovým konaním voči dodávateľskej spoločnosti, čo dosvedčuje že pán G. H. je kontaktnou osobou;
- žalobca nebol upovedomený o vypočutí svedka A. I. J. - bývalého konateľa subdodávateľskej spoločnosti;
- žalobca navrhol opakovane vypočuť pána E. F. a vypočuť aj pána G. H., pričom správca dane a ani žalovaný sa s týmto návrhom nevysporiadali;
- nevykonaním predmetných dôkazov správca dane a žalovaný znemožnili žalobcovi uniesť jeho dôkazné bremeno;
- keďže pochybnosť o identite dodávateľa sa zakladá na nekontaktnosti aktuálneho konateľa dodávateľa, čo sa ukázalo ako nepravdivé, keďže tento sa dostavil na notársky úrad a podpísal plnomocnenstvo pre pána E. F., správca dane mal pána H. predvolať, prípadne ho predviesť;
- reálnosť dodania tovaru deklarovaným dodávateľom je potvrdená aj tým, že dodávateľská spoločnosť uviedla DPH na výstupe v daňovom priznaní ako aj v kontrolnom výkaze za kontrolované zdaňovacie obdobia a odviedla daň do štátneho rozpočtu;
- pokiaľ správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu Contax Sk, s.r.o., nezdôvodnil, prečo tak urobil a akú logickú nadväznosť a súvislosti to má s predmetným prípadom žalobcu.

III.

Vyjadrenie žalovaného zo dňa 01.07.2021

11. Uviedol opakovane, že zistený skutkový stav zo strany správcu dane považuje žalovaný za správny, logicky vyhodnotený, preto sa stotožnil so záverom, ktorý prijal správca dane, keď nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane, lebo nespĺnil zákonné podmienky v súlade s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Podmienky uvedené v § 49 a § 51 citovaného zákona sú hmotno-právnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možno odpustiť ani za dobromyseľnosti platiteľa.

Zistenia správcu preukázali, že deklarovaný dodávateľ Fast Sales, s.r.o. nie je kontaktný, nepreberá zásielky. Správca dane pri preverovaní pôvodu tovaru bral do úvahy i skutočnosť, že žalobca sa nevedel vyjadriť a nepreukázal, ako bol nakupovaný tovar od Fast Sales, s.r.o. dodaný – doručený.

12. Uviedol, že konateľ spoločnosti (Martin Karička) verbálne potvrdil dodanie tovaru pre THS Kežmarok, s.r.o., no ničím to nepreukázal a nepotvrdil, nepredložil žiadne doklady, s odberateľom žiadna zmluva neexistuje. Subdodávateľ spoločnosti, Fast Sales, s.r.o. spoločnosť AmaroKS s.r.o. je nekontaktná a konateľ spoločnosti, /od marca do júla 2018 sídlila v Púchove pod názvom HANDON s.r.o./, nevykonávala podnikateľskú činnosť a nevystavovala žiadne faktúry.

13. Ku vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že spoločnosť Fast Sales, s.r.o. nemohla byť vlastníkom tovaru. Nenadobudla ho, preto jej nevznikla daňová povinnosť podľa uvedeného zákonného

ustanovenia, preto následne odberateľovi THS Kežmarok, s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 51 citovaného zákona.

14. Žalovaný uviedol, (str. 6), že pri výkone kontroly správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty daňového subjektu Contax Sk, s.r.o. za zdaňovacie obdobie máj 2018.: A. I. J. (zápisnica č. 101418656/2019 zo dňa 13.06.2019.) ako vypočutý svedok v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u iného daňového subjektu, podľa správca dane bol procesným úkonom, kedy nemal povinnosť upozorniť a predvolať žalobcu pri výkone kontroly u žalobcu. Žalobca musí mať na zreteli, že pre prípadnú kontrolu oprávnenosti nároku na odpočítanie dane je povinný zabezpečiť si dôkazy, ktoré bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, že doklady – faktúry, vyhotovil daňový subjekt, ktorý zdaniteľný obchod realizoval,

15. Vo vzťahu k námietke ohľadom návrhu na opakovaný výsluch svedkov je vo vzťahu k námietke ohľadom návrhu na opakovaný výsluch svedkov je na úvahe správca dane, aké dôkazy vykoná, akú dôkaznú silu a schopnosť z realizovaného dokazovania vyvodí s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy, ktoré už má v priebehu konania k dispozícii. V zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.

16. Preverovaním dodávateľa chcel správca dane získať dôkaz na preukázanie deklarovaných obchodov kontrolovaného ktorý, nebol preukázaný ním ani jeho dodávateľom/bol nekontaktný. / Z vykonaného dokazovania správca dane vyplynula nepreukázateľnosť obchodovaného tovaru a jeho existencia u deklarovaného dodávateľa.

17. Predložené a získané listinné doklady, svedecké výpovede a iné dôkazy správca dane vyhodnotí a ustáli na ich základe záver. V tomto prípade dospel k záveru, že v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie deklarovaného zdaniteľného obchodu od uvedeného dodávateľa, a uplatnením odpočítania dane z neho porušil kontrolovaný daňový subjekt ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, pretože u dodávateľa nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 tohto zákona. Výkon práva na podnikanie nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, to znamená, že pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov oprávnené.

18. Vyjadrenie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 05.8.2021 a žalobca k tomuto nevyjadril.

IV.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

19. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 1.6.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v aktuálne súdnej veci). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Krajskému súdu v Prešove a bola jej pridelená sp. zn. 6S/10/2021. Od 1. júna 2023 je na konanie v tejto veci príslušný Správny súd v Košiciach, vec bola náhodným výberom pridelená senátu 3S a je vedená pod sp. zn. PO-6S/10/2021.

20. Podľa § 19 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, 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.

21. Podľa § 24 ods. 2, 3 a 4 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny,

protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

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

24. 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.

V.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

25. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. S.s.p., po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou a včas, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

26. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie

(t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

27. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

28. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že dôvodom odmietnutia uplatneného nároku na odpočítanie dane bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcom vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa - spoločnosti Fast Sales, s.r.o. Svoje rozhodnutia založili na tom závere, že predmetné tovary a služby nemohli byť dodávateľom dodané, keďže nebolo preukázané nadobudnutie tovaru subdodávateľskou spoločnosťou a obchodný vzťah medzi subdodávateľom a dodávateľom nemohol zakladať nadobudnutie tovaru dodávateľom.

29. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte

správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

30. Vyššie uvedený záver daňové orgány založili na týchto zisteniach:

- (i) všeobecnej výpovedi konateľa spoločnosti Fast Sales, s.r.o. v čase uskutočnených obchodov (bez konkrétnych informácií o podnikateľskej činnosti spoločnosti Fast Sales, s.r.o.),
- (ii) nedostupnosti účtovníctva a nekontaktnosti spoločnosti Fast Sales, s.r.o. a jej aktuálneho konateľa a
- (iii) výpovedi konateľa deklarovaného subdodávateľa v období od 21. marca 2018 do 5. júna 2018 - A. I. J., ktorý poprel výkon podnikateľskej činnosti deklarovaným subdodávateľom.

31. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že obdobným prípadom sa už zaoberal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v jeho rozsudku sp. zn. 4Sfk/17/2022 z 21.02.2024, týkajúcom sa rovnakého daňového subjektu (žalobcu) a jeho obchodovania s rovnakou dodávateľskou spoločnosťou Fast Sales, s.r.o., pričom z obsahu rozsudku Najvyššieho správneho súdu vyplýva, že zistenia a závery daňových orgánov v tam súdnej veci boli totožné s tými, o ktorých sa správny súd zmienil /v bodoch 3 až 10 tohto rozsudku/ a rovnako tak aj uplatnené žalobné body. S právnym posúdením Najvyššieho správneho súdu SR sa konajúci senát správneho súdu stotožňuje a preto ďalej cituje vybranú časť, v ktorej Najvyšší správny súd SR uviedol, že „[bod 61] ... správca dane a žalovaný v prvom kole nepochybne vzniesli dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom platiteľa dane. A to tým, že spochybnili identitu deklarovaného dodávateľa a z vykonaného dokazovania nevyplývali také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali tomu, že skutočný dodávateľ nevyhnutne musel byť osobou so statusom platiteľa dane. Za rozhodujúce pochybnosti v tomto smere aj súd považoval všeobecnosť výpovede konateľa spoločnosti Fast Sales, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pána E. F. a nedostupnosť účtovníctva spoločnosti Fast Sales, s.r.o. J. E. F. na jednej strane formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, nemal však konkrétne informácie o podnikateľskej činnosti - o subdodávateľoch, o skladovacích priestoroch a pod. Všeobecnosť a nedostatočnosť výpovede Karičku nepochybne mohla bližšie objasniť/odstrániť účtovná dokumentácia spoločnosti Fast Sales, s.r.o., ktorá mala byť podľa dokladov, ktoré predložil pán F., odovzdaná novému konateľovi spoločnosti Fast Sales, s.r.o. - G. H.. J. G. H. a ani spoločnosť Fast Sales, s.r.o. však na žiadosti správcu dane nereagovali, resp. tieto si ani neprevzali.

32. Na druhej strane však súd konštatuje, že v nadväznosti na vznesené pochybnosti návrh na vykonanie ďalších dôkazov. E. F. predložil doklady (preberací protokol zo dňa 12. októbra 2018 s notársky osvedčenými podpismi ako aj zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 25. septembra 2018), z ktorých vyplýva, že účtovnú dokumentáciu spoločnosti Fast Sales, s.r.o. odovzdal pánovi H., ktorý mohol potvrdiť túto skutočnosť a vyjadriť k existencii či obsahu účtovnej dokumentácie, túto prípadne predložiť. To všetko s ohľadom na nedostupnosť účtovnej dokumentácie a pochybností správcu dane, prípadné svedectvo pána H. mohlo byť v predmetnom konaní nepochybne relevantným.

33. Žalobca v odvolacom konaní predložil kópiu plnomocenstva udeleného pánom G. H. pre pána E. F. a jeho podpis bol osvedčený notárom. Adresa trvalého pobytu G. je uvedená: K. L., M. XXX/XX a bola osvedčená podľa občianskeho preukazu: B.. G. H., aktuálny konateľ spoločnosti Fast Sales, s.r.o., bol v odvolacom konaní preukázateľne kontaktný. Súd s ohľadom na už uvedené skutočnosti ohľadom preukázateľného postúpenia účtovnej dokumentácie E. F. i G. H. a relevantnosť účtovnej dokumentácie z hľadiska správcu dane zarámčovaných pochybností uvádza, že výsluch konateľa H. mohol byť v daňovom konaní relevantným dôkazom.

34. Žalovaný tak svojím prístupom skutočne bezdôvodne znemožnil sťažovateľke uniesť jej dôkazné bremeno v daňovom konaní. V kontexte skutočnosti, že správca dane nevykonával žiadne ďalšie

dokazovanie v snahe podporiť svoje pochybnosti (napr. nevykonal dokazovanie v snahe overiť prepravu tovaru od deklarovaného dodávateľa sťažovateľke oslovením prepravnej spoločnosti DPD, s.r.o. či overením pohybu vozidla so zisteným EČV; nevykonal zisťovanie týkajúce sa preberania tovaru .

35. Súd dáva do pozornosti, že všeobecné pochybnosti týkajúce sa personálneho či materiálneho zabezpečenia podnikateľskej činnosti na strane subdodávateľov v zásade nepostačujú na spochybnenie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane (ZNSS 23/2022). Na týchto pochybnostiach preto nemožno založiť odopretie práva na odpočítanie od dane.

36. Navyše z výpisu z obchodného registra totiž vyplýva, že A. I. J. bol konateľom spoločnosti Amaroks s.r.o. v období od 21. marca 2018 do 5. júna 2018. V čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov (máj 2018) bol však konateľom spoločnosti Amaroks s.r.o. pán E. L. . Na tomto mieste považuje správny súd za potrebné ozrejmiť, že predmetom aktuálneho preskúmvacieho konania sú rozhodnutia daňových orgánov, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia máj 2018.

37. Súd odkazuje na to, že správca dane a žalovaný poukázali na personálne prepojenie dodávateľa (spoločnosti Fast Sales, s.r.o.) a subdodávateľa (spoločnosti Amaroks s.r.o.) v osobách pána E. F. a pána G. H. ale správca dane a ani žalovaný neupresnili, či o týchto skutočnostiach sťažovateľka vedela, alebo ako o nich mala a mohla vedieť. Až prípadná vedomosť (vedela alebo mala a mohla vedieť) sťažovateľky by totiž z týchto skutočností robila relevantnú okolnosť, avšak aj to len z pohľadu preukazovania daňového podvodu. Pri preukazovaní daňového podvodu však dôkazné bremeno ťaží správcu dane.

38. Súd s ohľadom na vyššie uvedené konštatuje, že napadnuté rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, resp. z nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena a žalobca za účelom unesenia dôkazného bremena navrhol dôkazy, ktoré neboli správcom dane vykonané.

39. Bude úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva alebo aby preukázal spáchanie daňového podvodu alebo vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Za týmto účelom bude potrebné vykonať ďalšie šetrenie, a to minimálne v rozsahu vypočutia pána G. H. s cieľom pokúsiť sa získať účtovníctvo či informácie o účtovníctve deklarovaného dodávateľa. V závislosti od výsledku bude na správcovi dane, aby zvážil vykonanie ďalších dôkazov, napr. preverenia deklarovanej prepravy dodávaného tovaru preverením vozidla, ktorým mal byť tovar dodávaný. Svoje pochybnosti musia pritom tak správca dane ako aj žalovaný riadne odôvodniť, rovnako musia zrozumiteľne ozrejmiť ich relevantnosť k posudzovanému obchodu a nedôvodnosť procesnej obrany sťažovateľky, či nerelevantnosť ňou navrhovaných dôkazov.“

40. Vo vzťahu k ostatným žalobným bodom správny súd dodáva, že A. I. J., konateľ spoločnosti Amaroks s.r.o., nebol vypočutý ako svedok počas daňovej kontroly žalobcu, ale v rámci daňovej kontroly daňového subjektu Contax Sk, s.r.o. Táto skutočnosť vyplýva z protokolu Daňového úradu Prešov, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, s ktorým mal žalobca možnosť sa oboznámiť. Nie je preto dôvodná námietka žalobcu, že ho mal správca dane na výsluch svedka predvolať a že nemohol svedkovi klásť otázky. / Najvyšší súd Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/86/2013/.

41. Pokiaľ žalobca namietal nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly u daňového subjektu Contax Sk, s.r.o. Správca dane nie je povinný osobitne zdôvodňovať, čo ho viedlo k nahliadnutiu do spisu iného daňového subjektu. Jednou z činností správcu dane je aj vyhľadávacia činnosť (§ 36 Daňového poriadku). Žalobca mal možnosť oboznámiť sa s protokolom z daňovej kontroly vykonanej u označeného daňového subjektu a bol aj oboznámený so skutočnosťami, ktoré správca dane z tohto protokolu hodlal požiť. Žalobca bol s týmito informáciami oboznámený, mohol nahliadnuť do spisu, vyhotoviť si fotokópie, mohol sa k nim vyjadriť. /Najvyšší správny súd v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022, v bode 39 uviedol, že „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (4) Ako dôkaz

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

42. Súd konštatuje, že žalovaný tak svojím prístupom skutočne bezdôvodne znemožnil sťažovateľke uniesť jej dôkazné bremeno v daňovom konaní a v kontexte skutočnosti, že správca dane nevykonal žiadne ďalšie dokazovanie v snahe podporiť svoje pochybnosti a uvedená skutočnosť mala za následok, že v predmetnej veci nemožno (v dôsledku účelového nevykonania podstatného dôkazu) vyčítať sťažovateľke neunesenie dôkazného bremena. Správny súd dáva opakovane do pozornosti, že všeobecné pochybnosti týkajúce sa personálneho či materiálneho zabezpečenia podnikateľskej činnosti na strane subdodávateľov v zásade nepostačujú na spochybnenie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane (ZNSS 23/2022). Na týchto pochybnostiach preto nemožno založiť odopretie práva na odpočítanie od dane.

43. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam dospel súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP) a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP) a tak rozhodol tak, ako je to uvedené vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

44. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane, vzhľadom na jeho viazanosť právnym názorom správneho súdu v zmysle § 191 ods. 6 S.s.p., postupovať v zmysle záverov, uvedených v odôvodnení tohto rozsudku, s odkazom na rozsudok NSS SR sp. zn. 4Sfk/17/2022 z 21.02.2024. V predmetnej veci súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenujú, že sťažovateľovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov so spoločnosťou Fast Sales, s. r. o. Bude úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva alebo aby preukázal spáchanie daňového podvodu alebo vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Svoje pochybnosti musia pritom tak správca dane ako aj žalovaný riadne odôvodniť, rovnako musia zrozumiteľne ozrejmiť ich relevantnosť k posudzovanému obchodu a nedôvodnosť procesnej obrany sťažovateľa, či nerelevantnosť ním navrhovaných dôkazov.

45. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči v konaní neúspešnému žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, o výške ktorých bude rozhodnuté samostatným rozhodnutím po právoplatnosti rozhodnutia v tejto veci (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

46. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí 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“) a 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 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 Správneho súdneho poriadku 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/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

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

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. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.