

Súd: Správny súd v Košiciach  
Spisová značka: KE-7S/191/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200786  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová  
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:7020200786.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a členov senátu JUDr. Ing. Lenky Figulovej a Mgr. Michala Magura, 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 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. 101415590/2020 z 09.09.2020, takto

### rozhodol:

- I. Žalobu **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 100915976/2020 zo dňa 19.05.2020 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom a účinnom znení (ďalej aj „Daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie máj 2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 177,60 eura na dani z pridanej hodnoty konštatujúc porušenie ustanovenia § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom a účinnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonnej lehote dňa 12.06.2020 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101415590/2020 zo dňa 09.09.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) a 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 vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až september 2018, ktorá začala 12.04.2019. O jej výsledku bol vyhotovený protokol č. 100640346/2020 z 09.03.2020, ktorý bol aj s výzvou na podanie vyjadrenia doručený žalobcovi 11.03.2020. Žalobca sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole s tým, že správca dane považoval vyjadrenia a pripomienky za všeobecné, nepredložil ani návrhy na dokazovanie a zotrval na záveroch uvedených v protokole z daňovej kontroly a po oboznámení splnomocneného zástupcu žalobcu vydal následne vyššie označené prvostupňové rozhodnutie.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018 v celkovej sume 3 177,60 eura z faktúr vystavených dodávateľom SETLOS, s.r.o. so sídlom Južná trieda 4B, Košice (aktuálne od 24.04.2019 „v likvidácii“ so sídlom Sedmokrásková 6, Bratislava, ďalej len ako „SETLOS, s.r.o.“) za dodanie tovaru a služieb:

- č. 181000122, dátum dodania 14.05.2018, základ dane 1 520,00 eur, DPH 304,00 eura, predmet fakturácie: servis motorového vozidla,

- č. 181000123, dátum dodania 15.05.2018, základ dane 6 490,00 eur, DPH 1 298,00 eura, predmet fakturácie: tovar podľa objednávky,

- č. 181000125, dátum dodania 22.05.2018, základ dane 7 878,00 eur, DPH 1 575,60 eura, predmet fakturácie: tovar podľa objednávky.

5. Za účelom preverenia údajov uvedených vo faktúrach predložených žalobcom bola správcom dane vyzvaná SETLOS, s.r.o. na predloženie dokladov týkajúcich sa zdaniteľných obchodov s daňovým subjektom - žalobcom. Splnomocnený zástupca SETLOS, s.r.o. A. B. oznámil správcovi dane podaním zo dňa 02.09.2019, že účtovná dokumentácia tejto spoločnosti bola odovzdaná novému majiteľovi pri predaji spoločnosti. Následne správca dane zaslal ďalšiu výzvu, ktorá bola adresovaná konateľovi spoločnosti B. C., bytom v Českej republike (zapísaný ako konateľ od 24.04.2019), ktorá zásielka sa vrátila ako neprevzatá. Z Obchodného registra SR bolo zistené správcom dane, že spoločnosť SETLOS, s.r.o. vznikla 01.01.2014 so sídlom Tyršovo nábrežie 11, Košice. Konateľom v období od 01.01.2014 do 27.09.2017 bol D. A. (bydlisko ako sídlo firmy), v období od 20.10.2018 do 23.04.2019 bolo sídlom spoločnosti zapísaným v obchodnom registri Južná trieda 4B, Košice, v období od 28.09.2017 do 23.04.2019 bola konateľkou spoločnosti E. F., od 24.04.2019 v obchodnom registri boli zapísané ďalšie zmeny: obchodné meno SETLOS, s.r.o. v likvidácii so sídlom Sedmokrásková 6, Bratislava, konateľ B. C., Ústí nad Labem, Česká republika a spoločníkom sa stala spoločnosť PANTAP, spol. s r.o., Starý most 336, Most, Česká republika. Vzhľadom na skutočnosť, že spoločnosť SETLOS, s.r.o. nekomunikoval so správcom dane o ďalšie vyjadrenie bol požiadaný konateľ žalobcu G. H., ktorý do Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17.02.2020 uviedol, že si nespomína kedy a za akých okolností sa začala spolupráca s touto spoločnosťou, s kým za túto spoločnosť jednal, objednávka bola daná mailom, nebol nikdy v priestoroch tejto spoločnosti a dodávateľa si nepreveroval, vybavovanie objednávok, nákup, predaj, vystavovanie faktúr, úhrady faktúr zabezpečovali zamestnanci žalobcu, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, tovar bol vyložený v prenajatom sklade od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. A., kde bol aj uskladnený, k motorovým vozidlám, ktoré mali vykonať prepravu sa nevedel bližšie vyjadriť, nákup tovaru bol uhrádzaný bankovým prevodom s tým, že ďalej bol tovar dodávaný spoločnosti U. S. Steel Košice, s.r.o. (prioritný zmluvný odberateľ 90%). Na ústnom pojednávaní bolo so správcom dane dohodnuté, že daňový subjekt do 25.02.2020 predloží zmluvy o obchodnej spolupráci s tým, že dňa 25.02.2020 bolo správcovi dane doručené oznámenie, že mu zasiela doplňujúce údaje, avšak žiadna zmluva o obchodnej spolupráci mu v prílohe oznámenia nebola doručená. Z informačného systému finančnej správy správca dane zistil, že spoločnosť SETLOS, s.r.o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb. Správca dane skonštatoval, že SETLOS, s.r.o. bola nekontaktná, jej účtovné a daňové doklady nemal k dispozícii, nemohol preto preveriť, či došlo k dodaniu tovaru a služby a vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 citovaného zákona u deklarovaného dodávateľa SETLOS, s.r.o.

6. Správca dane uzavrel, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto udalostiach a jej predložením je splnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania dane, táto musí byť však odrazom reálneho plnenia, čo v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočítanie dane z odberateľskej faktúry tak 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.

7. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zopakoval zistenia a závery správcu dane, všeobecne opísal účel daňového konania, niektoré z jeho základných zásad, dokazovanie v daňovom konaní odvolávajúc sa 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, v sídle spoločnosti SETLOS, s.r.o. nebol a dodávateľa si nepreveroval, prepravu tovaru mal zabezpečovať dodávateľ, tovar bol skladovaný v prenajatých skladových priestoroch 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 správca 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. 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 deklarovanými dodávateľmi, 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. Uskutočňovanie zdaniteľných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou žalobcu, vzhľadom na to mal žalobca možnosť obstaráť 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.

8. Ďalej uviedol, že rozhodujúcim dôvodom nepriznania nároku daňovému subjektu na odpočítanie DPH teda neboli skutočnosti, ktoré nastali na strane dodávateľa uvedeného 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 je ako dodávateľ uvedený SETLOS, s.r.o. 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 deklarovaných dodávateľov nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že žalobca 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. Nepreukázanie tvrdených 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.

9. Záverom žalovaný uviedol že správca dane zistil porušenie ustanovení zákona o DPH, nezaložil svoje závery na účasti žalobcu na daňovom podvode a 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.

II.

Konanie pred správnym súdom

10. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu zo dňa 19.10.2020 podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v platnom a účinnom znení (ďalej aj „SSP“), doručení na Krajský súd v Košiciach ako v tom čase vecne a miestne príslušnému správneému súdu dňa 20.10.2020 a navrhol, aby súd napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správca dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal priznať mu právo na úplnú náhradu trov konania.

11. Žalobca mal za to, že predmetné faktúry týkajúce sa sporného zdaňovacieho obdobia (máj 2018) predložil na účely preukázania skutočnej realizácie zdaniteľných obchodov už v deň začatia daňovej kontroly a s faktúrami predložil ako podklady pre fakturáciu na preukázaniu reálneho poskytnutia služieb aj ďalšie doklady (najmä fotodokumentáciu a pod.) tvrdiac, že z ním predloženého materiálu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že služby boli skutočne zrealizované a dodané. Nesúhlasil s argumentáciou žalovaného pokiaľ ide o preukázanie že zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili (napr. str. 9 napadnutého rozhodnutia), ako aj s jeho tvrdeniami na strane 10 napadnutého rozhodnutia týkajúceho sa jeho tvrdenia, že nie je postačujúce samotné preukázanie oprávnenosti uplatneného odpočítania dane len faktúrami, resp. s ďalšími dokladmi, ktorých pravdivosť nebola preukázaná. V tejto súvislosti poukázal na výpoveď konateľa žalobcu G. H., ktorý v rámci ústneho pojednávania dňa 17.02.2020 uviedol, že nakupovaný tovar bol taktiež ďalej skutočne dodávaný pre spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o., ktorý je prioritným zmluvným odberateľom žalobcu (90 % zákaziek), 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 ťarchu žalobcu. Zdôraznil, že z jeho strany po výzve správcu dane došlo k poskytnutiu všetkých požadovaných dokladov súvisiacich s uplatnením odpočtu dane z pridanej hodnoty o čom svedčia tvrdenia samotného správcu dane, ktoré uviedol v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Citujúc ust. § 44 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku poukázal v súvislosti s priebehom daňovej kontroly na závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvedené v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 týkajúceho sa zásady voľného hodnotenia dôkazov.

12. K dôkaznému bremenu kontrolovaného subjektu a správcu dane žalobca citujúc ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku uviedol, že daňový subjekt má v rámci daňového konania dve základné povinnosti a to: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne obe tieto povinnosti sa realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť) a takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní teda aj dôkaznú povinnosť. Poukázal na judikatúru, ktorá sa viaže na dôkazné bremeno v rámci daňového konania s tým, že Najvyšším súdom SR v súvislosti s uplatnením nároku na odpočet DPH bolo judikované, že primárne znáša dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnení podmienok nároku na odpočet DPH, a ktorý si aj tento nárok uplatnil a preto jeho povinnosťou je preukázať, že nárok si uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Pokiaľ ide o rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní medzi daňovníka a správcu dane poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 8Sžfk/9/2012 z 30.01.2013 a na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.k. 9Afs/30/2008-86 zo dňa 22.10.2008, v ktorom súd uviedol, že správca dane môže namietat, že účtovníctvo nie je vierohodné, úplné, preukázateľné, či správne, avšak v takej miere, že o súladnosti so skutočnosťou existujú dostatočne závažné pochybnosti. Žalobca ďalej 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.

13. K zdaniteľným obchodom so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. poukázal žalobca na to, že dôkazy o realizovaní obchodov sa nachádzajú v účtovníctve tejto spoločnosti odovzdanom novým majiteľom

spoločnosti po predaji podniku a navyše nakupovaný tovar bol dodávaný ďalej taktiež ako to už predtým uviedol skutočne spoločnosti U.S. Steel Košice s.r.o., ktorý je jeho prioritným zmluvným odberateľom. Pokiaľ ide o obchodné vzťahy s Družstvom Trentin (netýka sa zdaňovacieho obdobia máj 2018 pozn. súdu) 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 zameriaval 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. Namietal, že postup správcu dane spolu v súvislosti s požadovaním ďalších preukazujúcich tvrdení, resp. dokumentácie je zjavnou nadpracou, ktorá nemá legislatívnu oporu v ustanoveniach Daňového poriadku, ktorý upravuje priebeh daňovej kontroly a preto je v zjavnom rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR.

14. Záverom žalobca 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 veci, 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 veci a nesprávneho zistenia skutkového stavu navrhol zrušiť.

15. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 26.01.2021 zhrnul skutkový stav, ciele sledované pri výkone daňovej kontroly, ako aj podmienky úspešného uplatnenia nároku na odpočítanie DPH. K žalobnej námietke týkajúcej sa preukázania práva žalobcu na odpočítanie DPH uviedol, že keďže sa jedná o hmotnoprávne podmienky nestačí k takémuto záveru len existencia konkrétnej faktúry hoci by táto obsahovala všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené deklarujú naozaj predmetnú skutočnosť a faktúry a doklady predložené daňovým subjektom pri výkone daňovej kontroly samy osebe ešte nepreukazujú uskutočnenie deklarováných obchodov, sú len tvrdením o určitých skutočnostiach a preto z hľadiska nároku na odpočítanie dane môžu byť použité len vtedy, ak je 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 deklarovaným dodávateľom SETLOS s.r.o. Tvrdenia žalobcu o predložení ďalších dôkazov, ako napr. fotodokumentácie, podľa žalovaného nemajú oporu v predložennom 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 deklarováných dodávateľov SETLOS, s.r.o. 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 a bolo v jeho záujme, 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. Žalobca nielen, že 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 nárokovaní odpočítania dane, ale jeho povinnosťou je 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. Žalovaný ďalej poukázal aj na svoje stanovisko k poukázaniu žalobcu na dodanie tovaru nakúpeného od spoločnosti SETLOS, s.r.o. pre odberateľa U.S. Steel Košice, s.r.o. a konštatoval, že fakturácia tovarov konkrétnemu odberateľovi nepreukazuje to, že k dodaniu týchto tovarov došlo práve dodávateľom uvedeným na faktúrach a že boli splnené zákonné podmienky pre odpočítanie dane. V danom prípade nepreukázal žalobca splnenie ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH a preto mu nemohlo byť priznané právo na odpočítanie dane z faktúr, na ktorých ako dodávateľ je uvedená spoločnosť SETLOS, s.r.o. Opätovne zdôraznil, že sa v napadnutom rozhodnutí už vyjadril k argumentácii žalobcu judikatúrou Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa možnej účasti na podvodnom konaní iných subjektov s tým, že v danej veci správca dane zistil porušenie ustanovení zákona o DPH a svoje závery nezaložil na účasti žalobcu na daňovom podvode a preto mu ani nevznikla povinnosť preukazovať vedomosť žalobcu o tom, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu ako to vyplýva z rozsudkov Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04. Uviedol ďalej, že NS SR vo svojom rozsudku sp. zn. 1Sžfk/74/2017 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 deklarovateľom SETLOS, s.r.o. 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. Trval na tom, aby súd správnu žalobu zamietol.

16. Žalobca v replike zo dňa 08.02.2021 doručenej súdu 09.02.2021 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.

17. Žalovaný sa k replike žalobcu duplikou nevyjadril.

18. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 01. júna 2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01. júna 2023 daná právomoc správnych súdov (t. j. aj v predmetnej veci). Vec bola náhodným výberom pridelená do senátu 3S a ďalej je vedená pod sp. zn. KE-7S/191/2020.

19. Správny súd v Košiciach preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), nariadil termín pojednávania na deň 30.09.2024, na ktoré pojednávanie sa nedostavil žalovaný a dostavil sa žalobca. Žalovaný sa z neúčasti na pojednávaní ospravedlnil z dôvodu pracovnej zaneprázdnenosti a súhlasil, aby vec bola prejednaná v jeho neprítomnosti. Súd vec prejednal a rozhodol v jeho neprítomnosti (§ 114 SSP). Žalobca na pojednávaní zotrval na podanej správnej žalobe a na jej obsahu, ako aj na replike. Poukázal na posun v judikatúre, ktorý nastal v dôsledku rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo, ktorého závery sú uvedené aj v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžf/15/2022, v zmysle ktorej 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 názoru žalobcu správca dane nekoncepcoval svoje úvahy a ani dokazovanie smerom k daňovému podvodu. Zároveň žalobca tiež poukázal 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 mal za to, že správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonné. Pokiaľ ide o podobnosť prejednávanej veci s uvedenými rozhodnutiami tak poukázal nato, že aj v prípade žalobcu správca dane rovnako spochybnil dodanie tovaru subdodávateľom.

### III.

#### Aplikované ustanovenia právnych predpisov

20. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

21. Podľa § 3 ods.2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

22. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 19 ods. 1 Daňového poriadku, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

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

25. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

26. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, 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.

27. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

29. 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.

30. 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.

31. 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.

#### IV.

##### Právne posúdenie veci správnym súdom

32. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za deväť zdaňovacích období január 2018 až september 2018 a jej výsledkom bol Protokol z daňovej kontroly č. 100640346/2020 z 09.03.2020. Predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správneho orgánu za zdaňovacie obdobie máj 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, ktoré rozhodnutie žalobca napadol odvolaním a žalovaný ho potvrdil rozhodnutím č. 101415337/2020 zo dňa 09.09.2020, ktoré žalobca napadol správnu žalobou na Krajskom súde v Košiciach. Krajský súd túto správnu žalobu rozsudkom sp. zn. 8S/158/2020 zo dňa 28.07.2022 zamietol. Proti 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 jeho obsahu vyplynulo, že sa jednalo o takmer totožnú vec ako v prejednávanej príhode, a to tak po stránke skutkovej, ako po stránke právnej, kedy žalobcovi nebolo zo strany správca dane priznané právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti SETLOS s.r.o. a navyše aj od spoločností Družstvo Trentin a RSD SYSTEM s.r.o. a rovnako žalobná argumentácia žalobcu bola obsahovo rovnaká ako v prejednávanej príhode. Rovnako boli zamietnuté a s rovnakým záverom kasačné 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 týkajúce sa vyššie uvedenej daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu - žalobcu 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).

33. 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 v tomto konaní. 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.

34. Správny súd po dôslednom vyhodnotení jednak žalobných dôvodov uvedených v predmetnej správnej žalobe, jednotlivých písomných podaní účastníkov konania v tomto konaní ako aj obsahu administratívneho spisu 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.

35. 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.

36. 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 ho v konečnom dôsledku mali 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.

37. Vzhľadom na uvedené správny súd musí konštatovať, že 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. 7 až 9 tohto rozsudku.

38. Čo sa týka otázky dôkazného bremena a jeho prenesenia tak táto problematika je podrobne obsiahnutá v početnej judikatúre. Súd 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 správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

39. Po predložení dokladov žalobcom v rámci daňovej kontroly a presunu dôkazného bremena správca 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 Súdneho 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 žalobnej argumentácie na výpoveď svojho konateľa, 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.

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

41. K tvrdeniam žalobcu o preukázaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov správny súd uvádza, že žalobca v priebehu 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, 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. 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 dopríňa, 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.

42. 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.

43. 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, Valérie 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 rešenja, C-572/11, neuvyverejnené, 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 rešenja, C-572/11, neuvyverejnené, 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. XX. 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.“

44. Na základe uvedeného a vychádzajúc zo záverov z daňového konania, v ktorom nebolo preukázané, že plnenia zodpovedajúce faktúram č. 181000122, č. 181000123 a č. 181000125 vystavených dodávateľom SETLOS, s.r.o., z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018 boli skutočne dodané, právne posúdenie veci správcou 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 vyhodnotil správny súd ako správne a v súlade so zákonom. Daňové orgány dospeli k záveru, že právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o 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 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 správcou dane. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesenie dôkazného bremena daňového subjektu s príslušnými hmotnoprávnymi následkami.

45. 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.

46. O práve na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 168 SSP tak, že tieto účastníkom konania nepriznal z dôvodu, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech a je orgánom štátnej správy nevznikli

žiadne dôvodne vynaložené trovy konania, úhradu ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

XX. Senát Správneho súdu v Košiciach prijal tento rozsudok pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods. 1 v spojení s § 444 ods. 1 SSP). Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP 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 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a. na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b. ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c. účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským 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.

Sťažnostné body podľa písm. g) až i) sťažovateľ vymedzí tak, že 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 (§ 440 ods. 1, 2 SSP).

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. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).