

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-3S/29/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200252
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Michal Magur
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:8022200252.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu A. A. A. a členiek senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: ELDOS – EZ, s.r.o., so sídlom Zelená voda 2076/5, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 43 785 921, právne zastúpený: URBAN STEINECKER GAŠPEREC BOŠANSKÝ, s.r.o., so sídlom Havlíčkova 16, Bratislava, IČO:47 244 895, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100406701/2022 zo dňa 2. marca 2022, takto

rozhodol:

I. Žalobu z a m i e t a .

II. Účastníkom konania n e p r i z n á v a právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102041982/2021 zo dňa 28.10.2021 (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 5880,00 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2017 konštatujúc porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 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. 100406701/2022 zo dňa 02.03.2022 (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 21.11.2019 na základe oznámenia č. 102402976/2019 zo dňa 21.10.2019 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017. V jej rámci bolo zistené, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodania služieb od spoločnosti SIS 3scoo, s.r.o., so sídlom Krivá 25, Košice, IČO: 46 121 391 (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „dodávateľská spoločnosť“) na základe faktúr

- č. 1710175, s dátumom dodania 29.09.2017, so základom dane 18 400,- € a DPH 3 680,- €, s predmetom fakturácie „Skladové - manipulačné práce v skladových priestoroch a upratovacie služby v skladových priestoroch, práce s VZV“;

- č. 1710176, s dátumom dodania 29.09.2017, so základom dane 10 400,- € a DPH 2 080,- €, „Skladové - manipulačné práce v skladových priestoroch a upratovacie služby v skladových priestoroch“ a

- č. 1710177, s dátumom dodania 29.09.2017, so základom dane 600,- eur a DPH 120,- €, s predmetom fakturácie „Zabezpečenie zamestnancov pre skladové a manipulačné práce v počte 10 zamestnancov“.

4. Správca dane v priebehu daňovej kontroly najmä zistil, že dodávateľská spoločnosť bola zrušená dňa 21.09.2017 a vymazaná ku dňu 01.10.2017, zanikla v dôsledku zlúčenia, pričom právnym nástupcom spoločnosti je spoločnosť KORITEN SK, s.r.o., Čučmianska dlhá 1619/21, Rožňava, IČO: 45 625 239. Z uvedeného dôvodu správca dane zrušil registráciu pre DPH z úradnej moci ku dňu 01.10.2017. Správca dane uviedol, že vyššie uvedené faktúry boli vyhotovené dňa 02.10.2017, teda už v čase, keď dodávateľská spoločnosť bola vymazaná a v spoločnosti k 30.09.2017 skončila aj funkcia konateľa. Predmetné faktúry boli vyhotovené neoprávnenou osobou, v čase neexistencie spoločnosti a konateľa. Ďalej správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť bola vedená v evidencii Sociálnej poisťovne ako platiteľ poisťného aj v období od 01.04.2017 do 30.09.2017 a jej právny nástupca v období od 01.01.2013 do 30.09.2017.

5. Dňa 18.05.2020 správca dane zaslal žalobcovi výzvu na zaslanie dôkazov preukazujúcich tvrdenia uvedené vo faktúrach od dodávateľskej spoločnosti. Žalobca vo svojej odpovedi uviedol, že preukázal správcovi dane všetky skutočnosti, ktoré požadoval a k faktúram od dodávateľskej spoločnosti uviedol, že išlo o zamestnancov pre skladové práce, a o práce vykonávané v priestoroch distribučných centier BILLA Senec, Coca-Cola, Pepsi cola a BILLA Prešov. Práce zabezpečovali zamestnanci dodávateľskej spoločnosti, pričom práce boli vykonávané ako subdodávka. Žalobca uviedol, že neviduje mená externých subdodávateľských zamestnancov v súlade s predpismi na ochranu osobných údajov a žalobcu a ani jeho konečného odberateľa nezaujíma, kto pracuje externe pre nich v subdodávke. Zároveň navrhol vypočutie štatutárneho zástupcu žalobcu pána B. C. a vedúcich zamestnancov. Na ústnom pojednávaní dňa 30.07.2020 pán B. C. najmä uviedol, že vo vzťahu k predmetným skladovým a manipulačným prácam komunikoval s pánom D..

6. Výzva na predloženie potrebných dokladov, adresovaná právnemu nástupcovi dodávateľskej spoločnosti sa správcovi dane vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“.

7. Dňa 28.09.2020 zaslal správca dane žalobcovi oznámenie o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly. Žalobca vo svojej odpovedi zotrval na tvrdení, že predmetné služby boli žalobcovi dodané tak ako je uvedené na faktúrach a navrhol vypočutie štatutárneho zástupcu žalobcu, vedúcich zamestnancov žalobcu a tiež vypočutie svedka E. F. a G. E. D.. Ďalej žalobca predložil správcovi dane doklady o platbách spoločnostiam MAFRI, s.r.o. a Profi Auto Progres, s.r.o.

8. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 101625250/2021 zo dňa 26.10.2020 (ďalej aj ako „Protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole žalobcovi doručený dňa 29.10.2020. Žalobca vo svojom vyjadrení k Protokolu navrhol vypočúť okrem iných osôb aj štatutárneho zástupcu žalobcu, jeho vedúcich pracovníkov H. I. a C. I. J. a bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti pána G. K. L..

9. H. C. I. J. na ústnom pojednávaní dňa 08.04.2021 najmä uviedol, že v prípade potreby si na výkon skladových prác žalobca najímal ďalších pracovníkov a vo všeobecnosti sa vyjadril k podstate jeho činnosti. Externých pracovníkov mali napríklad od firmy KARDAX, s.r.o., XADRAX, s.r.o. a ďalej si nevedel spomenúť. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti sa bližšie vyjadriť nevedel, ani mu nebolo známe meno konateľa tejto spoločnosti a tiež nevedel uviesť konkrétne mená zamestnancov.

10. Na ústnom pojednávaní dňa 08.04.2021 svedok H. I. najmä vo všeobecnosti popísal jeho činnosť pre žalobcu, potvrdil, že v skladoch pracovali aj zamestnanci od iných spoločností, ale nevedel uviesť ich mená. Nebola mu známa dodávateľská spoločnosť, ani nevedel uviesť, ktorých zamestnancov mala dodávateľská spoločnosť zabezpečiť.

11. Na ústnom pojednávaní dňa 23.08.2021 svedok G. E. D. popísal činnosť spoločnosti Profi Auto Progres, s.r.o., ktorej bol konateľom. Správca dane nevypočul štatutárneho zástupcu žalobcu, nakoľko tento vypočul už v priebehu daňovej kontroly a rovnako nepredvolal na vypočutie G. K. L., keďže tento bol konateľom dodávateľskej spoločnosti v období od 31.03.2011 do 08.08.2016, teda nie v kontrolovanom zdaňovacom období.

12. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti správca dane uviedol, že predložené faktúry sú len formálnym dôkazom realizácii zdaniteľných obchodov, pričom absentujú dôkazy, ktoré by preukázali, že faktúry sú vystavené na základe reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane zistil, že fakturované práce neboli vykonané predmetným dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúrach. Žalobca mal oprávnenie na vykonanie predmetných prác a mal k tomu aj zamestnancov, na rozdiel od jeho dodávateľa, ktorý mal len jedného zamestnanca a faktúry, kde ako dodávateľ bola uvedená dodávateľská spoločnosť boli vyhotovené neoprávnenou osobou, teda v čase neexistencie spoločnosti a konateľa, keďže spoločnosť bola zrušená dňa 30.09.2017.

13. Žalovaný posudzujúc odvolanie žalobcu stručne zrekapituloval zistenia a závery správcu dane a s týmito sa v plnom rozsahu stotožnil, pričom najmä uviedol, že už v čase dodania vo faktúre deklarovaných služieb, t.j. dňa 29.09.2017 bola dodávateľská spoločnosť zrušená a zároveň v čase vystavenia predmetných faktúr t.j. dňa 02.10.2017 bola aj vymazaná z obchodného registra. Predmetné faktúry preto nespĺňajú základné podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pretože dodávateľovi uvedenému na faktúre nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Zároveň z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť mala v preverovanom období iba jedného zamestnanca, pokus o preverenie deklarovaných obchodov u právneho nástupcu dodávateľskej spoločnosti bol neúspešný a zároveň preverované faktúry boli vyhotovené neoprávnenou osobou. Žalovaný uviedol, že žalobca bol povinný preukázať materiálny predpoklad plnenia, ktorým je samotné zdaniteľné plnenie. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane, ani to však preukázané nebolo. Žalobca nevedel preukázať, ktorých konkrétnych pracovníkov zabezpečila dodávateľská spoločnosť, nepredložil žiaden zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky a súpis vykonaných prác. Vo vyjadrení zo dňa 09.06.2020 uviedol, že neeviduje mená externých subdodávateľských zamestnancov, pretože jeho konečný odberateľ požadoval objem prác a tie on sám alebo prostredníctvom subdodávok od externých firiem zabezpečoval. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca mal zabezpečovať a organizovať samotný výkon jednotlivých objemov prác a teda musel evidovať takéto dokumenty. Zároveň taká evidencia vyplýva aj zo samotného predmetu fakturácie, keďže výkon prác bol uvádzaný v hodinách na počet osôb a v prípade faktúry č. 1710177 priamo na počet osôb. Z toho dôvodu takéto zoznamy a dochádzky mali tvoriť podpornú súčasť (prílohu) predmetných faktúr, pretože podľa nich sa malo fakturovať. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, respektíve vznik daňových nárokov a povinností. Z vypočítaní vedúcich zamestnancov žalobcu nebolo preukázané reálne uskutočnenie plnení uvedených na faktúrach od dodávateľskej spoločnosti, keďže túto nepoznali, resp. nepamätali si mená zamestnancov uvedenej spoločnosti. Správca dane zároveň vyhovel návrhu žalobcu a vypočul konateľa žalobcu, pričom s návrhom na vypočítanie bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti sa správca dane náležite vysporiadal.

II.

Správna žaloba, stanoviská,
konanie pred správnym súdom

A. Správna žaloba

14. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100406701/2022 zo dňa 02.03.2022 správnu žalobu podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“) namietajúc vady podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) S.s.p.. Navrhol, aby správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

15. V správnej žalobe najmä uviedol, že

- žalovaný porušil ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, keď úplne odignoroval početnú relevantnú judikatúru, na ktorú žalobca poukázal vo svojom odvolaní;
- daňové orgány poukazujú na nedostatky vo vedení účtovníctva, zistené u dodávateľskej spoločnosti a ďalej na rozporuplnosť a nepresnosť, či skreslenú výpovednú hodnotu výpovedí osôb vypočítaných v rámci daňovej kontroly;
- daňové orgány nedostatky vo vedení účtovníctva zohľadnili a pripočítali na ťarchu žalobcu, ktorý si vo vzťahu k správcovi dane riadne a včas splnil všetky povinnosti;
- skutkový stav, ktorý vzali daňové orgány za základ svojich rozhodnutí je právne, vecne a skutkovo „predčasný“ a ako taký právne neudržateľný a právne svojvoľný a bez opory a v rozpore s dôkazmi založenými v spise;
- neprevzatie výzvy správcu dane dodávateľskou spoločnosťou nie je možné klásť na ťarchu žalobcovi, pričom uvedené výzvy boli rozosielené takmer 3 roky po vykonaní sporných obchodov;
- zo strany žalobcu bolo navrhované vykonať konfrontáciu svedkov E. F., ktorý konal za spoločnosť KARDAX, s.r.o., XADRÁK, s.r.o. aj MARFI, s.r.o. a Ing. Roberta Barana, konateľa spoločnosti Profi Auto Progres s.r.o. s konateľom daňového subjektu B. C., pričom k uvedenej konfrontácii nebolo pristúpené;
- výsluchy C. I. J., H. I. a G. E. D. vo svojej podstate nevyvrátili tvrdenia žalobcu, a teda nie je zrejmé, na základe akých informácií dospeli daňové orgány k svojmu záverom;

- daňové orgány nezákonne preniesli dôkazné bremeno týkajúce sa tretieho subjektu na žalobcu;
- daňové orgány sa nevysporiadali s námietkami žalobcu podporenými relevantnou judikatúrou súdov;
- dodanie prebehlo dňa 29.09.2017, a teda v čase kedy dodávateľská spoločnosť z obchodného registra vymazaná nebola a mala zapísaného konateľa Ing. Róberta Barana;
- skutočnosti ohľadom tretích subjektov musí preukazovať a znášať ohľadom nej dôkazné bremeno výlučne správca dane a nikdy nie daňovník;
- nekontaktnosť subdodávateľov, ich výmaz z obchodného registra a aktuálna neexistencia štatutárnych orgánov týchto spoločností, sú tieto v súhrne vo vzťahu k žalobcovi irelevantné, nakoľko nastali ex post až po realizácii predmetných zdaniteľných plnení, na čo žalobca nemal a ani nemohol mať žiaden vplyv či dosah;
- skutočnosť, že žalobca mohol či mal vedieť o skutočnostiach vytýkaných žalovaným týkajúcich sa tretích osôb odlišných od dodávateľa žalobcu, ktoré ex post zistil žalovaný a na základe ktorých žalovaný odmietol priznať žalobcovi nárok na odpočítanie DPH, dokazuje vždy správca dane (v tejto súvislosti žalobca poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-285/11, Bonik EOOD, v zmysle ktorého je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca; ďalej tiež vo veciach C-354/03, Optigen Ltd; C-355/03, Fulcrum Electronics Ltd; C-484/03, Bond House Systems Ltd);
- ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietajú právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14, PPUH Stehcamp);
- žalobca poukazuje na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2006, sp. zn. 4Sžf/75/2014 zo dňa 04.11.2015, sp. zn. 5 Sž/ 198/00 zo dňa 30.05.2001, sp. zn. 7 Sž/124/01, sp. zn. 7 Sž 131-137/01, sp. zn. 3 Sžf/ 1/2010 zo dňa 19.08.2010, rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky, rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu a ostatných súdov Českej republiky a rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C 80/11 a C 142/11, v spojených veciach C 459/17 a C 460/17, vo veci C-110/94 a tiež vo veci C-268/83;
- žalobca má povinnosť tvrdenia a dôkaznú povinnosť iba vo vzťahu k tým skutočnostiam, ktoré sám tvrdí;
- žalovaný zohľadnil výlučne skutočnosti a tvrdenia svedčiace v neprospech žalobcu, pričom skutočnosti a tvrdenia svedčiace v jeho prospech nezohľadnil a odmietol;
- skutkový stav veci bol nebol dostatočne zistený, čím daňové orgány porušili § 24 ods. 2 Daňového poriadku;
- skutočnosť, že si na niektoré skutočnosti nevedeli vypočutí svedkovia spomenúť, neznamená z hľadiska dokazovania a hodnotenia dôkazov, že sa nestali;
- rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže sa dôkladne nevysporiadali s argumentáciou žalobcu;
- ďalej žalobca poukazuje na Uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 zo dňa 03.09.2020 vo veci Vikingo s tým, že ani jedna z okolností, ktorá by umožňovala správcovi dane odmietnuť právo na odpočítanie DPH žalobcovi v konaní nebola preukázaná, pričom to, že sa v dodávateľskom reťazci vyskytli nezrovnalosti, či ex post počas daňových kontrol tretích daňových subjektov vyvstali isté pochybnosti, z ktorých žalovaný vo vzťahu k žalobcovi nevyvodil konkrétne skutkové zistenie, neoprávňuje správcu dane k tomu, aby paušálne bez ďalšieho uzavrel, že žalobca z takéhoto dodávateľského reťazca nemá právo na odpočítanie DPH;
- daňové orgány nepreukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca;
- podľa žalobcu v dôsledku existencie pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane, a nie naopak ako sa mylne domnievali daňové orgány;

- žalobca poukázal na rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobie január – august 2017, október 2017 a december 2017, ktorými došlo k zrušeniu rozhodnutí správcu dane, pričom tieto sa dotýkajú skutkovo a právne takmer identických konaní, preto postupom žalovaného v tu prejednávanej právnej veci došlo k porušeniu § 3 ods. 9 Daňového poriadku, pokiaľ žalovaný v tomto konaní postupoval odlišne.

B. Vyjadrenie žalovaného

16. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 13.12.2022 navrhol túto zamietnuť, zotrval na záveroch vyjadrených v preskúmanom rozhodnutí a po rekapitulácii už vyššie uvedených zistení správcu dane najmä uviedol, že

- správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z dôvodu, že faktúry vyhotovené dodávateľskou spoločnosťou nespĺňajú základné podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pretože dodávateľovi uvedenému na faktúre nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 od. 1 písm. a) zákona o DPH;
- predmetné faktúry boli vystavené dňa 02.10.2017, t. j. v čase, kedy dodávateľská spoločnosť bola dobrovoľne vymazaná z Obchodného registra Slovenskej republiky;
- ani nástupnícka spoločnosť nemala v preverovanom zdaňovacom období platnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty (registrovaná od dňa 01.01.2012 do dňa 31.03.2018);
- vystavené faktúry teda neboli vystavené registrovaným platiteľom DPH;
- medzi materiálne podmienky patrí postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod. 25 a rozhodnutia vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26,27), čo v tomto prípade potvrdené nebolo;
- dôkazné bremeno pri preukazovaní týchto hmotnoprávných podmienok zaťažuje žalobcu, preto tvrdenie žalobcu o nezákonom prenášaní dôkazného bremena považuje žalovaný za nepravdivé;
- správca dane vytvoril priestor, aby žalobca mohol preukázať skutočné uskutočnenie zdaniteľného obchodu, avšak z vykonaného dokazovania takéto skutočnosti preukázané neboli, napr. žalobca nevedel preukázať, ktorých pracovníkov (v počet 10) zabezpečila uvedená dodávateľská spoločnosť, nepredložil žiaden zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky, súpis vykonaných prác a pod., a to napriek tomu, že žalobca mal zabezpečovať a organizovať samotný výkon jednotlivých objemov prác, ktoré boli zadané jeho odberateľom, a teda musel (aj pre prípad kontroly jednotlivej fakturácie, či evidencie splnenia objemu zákaziek) evidovať takéto dokumenty;
- v rozhodnutiach žalovaného, na ktoré žalobca poukazuje ide nie len o odlišných dodávateľov (ide o spoločnosti MARFI, s.r.o. a Profi Auto Progres s.r.o.), ale aj o skutočnosť, že vystavené faktúry boli vystavené zdaniteľnou osobou (a teda aj s ohľadom na okolnosti prejednávanej veci mohlo ísť o zdaniteľný obchod);
- nepriznanie odpočítania dane na základe judikatúry Súdneho dvora je možné len v prípade, ak nie je spochybnené uskutočnenie zdaniteľného obchodu a právo na odpočítanie dane vzniklo, pričom prijaté plnenie bolo platiteľom dane použité na činnosti, ktoré v zásade podliehajú zdaneniu (rozsudok NS SR č. 1Sžf/52/2016), avšak v danom prípade nebola splnená hmotnoprávna podmienka pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, t. j. nebol splnený predpoklad pre uplatnenie judikatúry Súdneho dvora;

C. Ostatné stanoviská a ďalší priebeh konania pred správnym súdom

17. Žalobca sa k stanovisku žalovaného vyjadril v podaní zo dňa 05.03.2023, v ktorom najmä opätovne poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 22. októbra 2015 vo veci C-277/14, PPUH Stehcemp, z ktorého najmä vyplýva, že daňový subjekt má právo na odpočet, aj ak je dodávateľ tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zaregistrovaná na účely DPH, pokiaľ faktúry týkajúce sa dodaného tovaru obsahujú všetky údaje vyžadované článkom 22 ods. 3 písm. b) siedmej smernice, najmä tie, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy uvedeného tovaru. Žalobca má za to, že uvedené rozhodnutie je potrebné aplikovať na jeho situáciu. Ďalej uviedol, že na ťarchu žalobcu nemožno dávať zánik, resp. zlúčenie spoločnosti dodávateľa. Nie je možné predpokladať, pokiaľ mu táto skutočnosť nebola vopred oznámená, že bude dňa 02.10.2017 disponovať informáciou o zmene pôsobnosti spoločnosti (dodania pritom prebehli ešte v mesiaci september 2017), a zároveň v danom prípade prechádza dôkazné bremeno na správcu dane, že žalobca toho dňa už mal mať vedomosť o vymazaní spoločnosti z obchodného registra. Dôkazné bremeno žalovaného v tomto rozsahu nebolo unesené. Žalobca tiež poukázal na body 14. a 15. nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12.10.2022, týkajúci sa neúmerneho prenášania dôkazného bremena na

daňový subjekt. Následne opätovne vytýkal daňovým orgánom odklon od rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie a najvyšších súdnych autorít Slovenskej (a tiež Českej) republiky.

18. Posledné vyjadrenie žalobcu bolo žalovanému doručené dňa 13.03.2024, ktorý sa k tomuto nevyjadril.

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. 3S/29/2022. 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-3S/29/2022.

20. Správny súd vo veci vzhľadom na vyjadrenia účastníkov konania vo veci nenariadil pojednávanie. Rozsudok verejne vyhlásil dňa 16.01.2025 po tom, čo deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Správneho súdu v Košiciach najmenej päť dní vopred (§ 107 ods. 1 a 2 a 137 ods. 4 S.s.p.).

III.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

26. 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 nedôvodná.

27. 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.

28. 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 vlastník, 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).

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 nepochybní 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. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že tieto vo výsledku svoje rozhodnutia založili na tom závere, že posudzované faktúry od dodávateľskej spoločnosti nespĺňajú základné podmienky podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH a zároveň spochybnili materiálnu existenciu plnenia, a to vzhľadom na zistenia správcu dane o tom, že

- v čase dodania vo faktúre deklarovanych služieb, t.j. dňa 29.09.2017 bola dodávateľská spoločnosť zrušená a zároveň v čase vystavenia predmetných faktúr t.j. dňa 02.10.2017 bola vymazaná z obchodného registra, faktúry teda boli vyhotovené neoprávnenou osobou;

- dodávateľská spoločnosť mala v preverovanom období iba jedného zamestnanca;

- právny nástupca dodávateľskej spoločnosti je nekontaktný;

- žalobca nevedel preukázať, ktorých konkrétnych pracovníkov zabezpečila dodávateľská spoločnosť, nepredložil žiaden zoznam zamestnancov, dochádzku, pracovné denníky, súpis vykonaných prác;

- vedúci zamestnanci žalobcu nepoznali dodávateľskú spoločnosť a nepamätali si mená zamestnancov uvedenej spoločnosti.

31. Najmä okolnosť, že plnenia uvedené na sporných faktúrach, vystavených po výmaze dodávateľskej spoločnosti z obchodného registra, mali byť žalobcovi poskytnuté až po zrušení dodávateľskej spoločnosti vniesla dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane- existencii materiálneho plnenia.

32. Okrem vyššie spomenutých materiálnych podmienok je potrebné rozlišovať aj formálne podmienky, medzi ktoré patrí aj riadne vystavená faktúra (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucrețiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 40). Účelom tejto požiadavky a samotnej faktúry (vrátane informácií na nej uvedených) je umožniť správcovi dane vykonať kontrolu zaplatenia splatnej dane a prípadne aj existencie práva na odpočet DPH (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Inversos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 30).

33. S ohľadom na povahu a účel faktúry ako formálnej podmienky práva na odpočítanie dane platí, že ak je riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotných podmienok práva na odpočítanie dane, nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38 a iné). Keď má daňová správa dostatok potrebných údajov na to, aby vedela, že materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane boli splnené, nemôže klásť dodatočné požiadavky, ktoré by mohli mať za následok elimináciu predmetného práva (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 48, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 zo dňa 29. septembra 2022, bod 38). Správca dane sa preto nemôže sústrediť len na skúmanie faktúr, ale musí zohľadniť aj všetky dodatočné informácie poskytnuté zdaniiteľnou osobou (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 52, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 zo dňa 29. septembra 2022, bod 41).

34. Právo na odpočítanie dane však na druhej strane možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

35. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností uvedených na faktúrach.

36. Na základe vykonaného dokazovania sa dodanie služieb žalobcovi nepreukázalo. Správca dane a žalovaný v prvom kole nepochybne vzniesli dôvodné pochybnosti o materiálnej podmienke práva na odpočítanie dane – existencii plnenia. Za rozhodujúcu pochybnosť v tomto smere aj správny súd považoval skutočnosť, že v čase dodania vo faktúre deklarovaných služieb, t.j. dňa 29.09.2017 bola dodávateľská spoločnosť zrušená a zároveň v čase vystavenia predmetných faktúr t.j. dňa 02.10.2017 bola vymazaná z obchodného registra, faktúry teda boli celkom zjavne vyhotovené neoprávnenou osobou. Konateľ žalobcu vo svojej výpovedi iba potvrdil prijatie deklarovaných služieb a bližšie sa vyjadril k činnosti spoločnosti, pričom neuviedol nič, čo by mohlo vyvrátiť pochybnosti správcu dane, vyplývajúce z vyššie uvedených nezrovnalostí sporných faktúr. Pokiaľ ide o výpovede vedúcich zamestnancov žalobcu pána C. I. J. a pána H. I., uvedení svedkovia sa iba všeobecne vyjadrili k podnikateľskej činnosti žalobcu, potvrdili, že v prípade nedostatku vlastných zamestnancov žalobca využíval zamestnancov od iných dodávateľov, avšak na spoločnosť SIS 3scoo, s.r.o. ani konkrétne mená zamestnancov si nespomínali. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že výsluchy C. I. J., H. I. a G. E. D. vo svojej podstate nevyvrátili tvrdenia žalobcu, avšak rovnako ani nepotvrdili dodanie služieb na základe sporných faktúr a tak vo výsledku neprispeli k odstráneniu pochybností správcu dane.

37. Vedomosť o konkrétnych zamestnancoch nemal ani žalobca, pričom správcovi dane nepredložil žiadnu evidenciu, ktorá by obsahovala mená zamestnancov a zoznam odpracovaných hodín a uviedol, že takúto evidenciu ani nevedol. Právny nástupca dodávateľskej spoločnosti bol zároveň nekontaktný a preto sa správcovi dane nepodarilo zaobstarať dôkazy, ktoré by nepochybne mohli zistené nejasnosti odstrániť.

38. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa, s ohľadom na závery uvedené vyššie tieto pochybnosti i správny súd považuje za relevantné. Žalobca v tejto súvislosti opomína uviesť, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie služieb od dodávateľskej spoločnosti relevantne preukázal. Keďže žalobca si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nespĺnil, svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane neunesol. Správny súd preto taktiež konštatuje, že žalobca pochybnosti správcu dane ohľadom dodania služieb od dodávateľskej spoločnosti nevyvrátil, a preto si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane žalobcom.

39. Pokiaľ žalobca namieta, že mu boli kladené na ťarchu nekontaktnosť či nedostatky vo vedení účtovníctva dodávateľskej spoločnosti, nie je tomu tak, keďže žalobcovi neboli vytknuté nedostatky vo vedení účtovníctva jeho dodávateľom a takáto informácia v rozhodnutiach daňových orgánov absentuje. Správca dane zároveň rozšíril svoje zisťovanie na dodávateľskú spoločnosť v snahe produkovať dôkazy, ktoré by mohli verziu deklarovanú žalobcom predloženými faktúrami potvrdiť. Keďže sa však z tohto zisťovania nepodarilo zistiť žiadne relevantné skutočnosti, dôvodné pochybnosti správcu dane prameniace z vykonaného dokazovania zostali nevyvrátené.

40. Správny súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť právneho nástupcu dodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy veci táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu, pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodný partner (v dôsledku svojej nekontaktnosti) tento nedostatok nedokáže sanovať. Je tiež potrebné podotknúť, že nekontaktnosť právneho nástupcu dodávateľskej spoločnosti nebola jediným dôvodom pochybností správcu dane.

41. Na vyššie uvedenom skutkovom stave a zisteniach správcu dane a žalovaného v zásade nič nemení ani žalobcom opakovane vytykané nevykonanie konfrontácie medzi konateľom žalobcu a jeho vedúcimi zamestnancami na jednej strane a E. F. (ako konateľom spoločností KARDAX, s.r.o., XADRÁK, s.r.o.), B. E. a B. D. (ako konateľmi spoločnosti MAFRI, s.r.o.), G. G. K. L. (ako konateľom dodávateľskej spoločnosti) a H. M. a G. E. D. (ako konateľmi spoločnosti Profi Auto Progres, s.r.o.) na strane druhej.

42. V tu prejednáwanej právnej veci daňové orgány spochybnili dodanie služieb spoločnosťou SIS 3scoo, s.r.o. Vzhľadom na skutočnosť, že G. G. K. L. v čase deklarovaného dodania služieb (ani v nasledujúcom období) nebol konateľom dodávateľskej spoločnosti, jeho vypočutie v pozícii svedka a prípadná konfrontácia by neboli spôsobilé objasniť skutočnosti týkajúce sa sporných dodaní.

43. Žalobca mal v daňovom konaní dostatok priestoru na to, aby všetkým zúčastneným svedkom kládol otázky, čím mohol upresniť ich vyjadrenia. Výsluchu pána G. E. D. sa konateľ žalobcu nezúčastnil, čím sa sám obral o možnosť klásť predmetnému svedkovi otázky. Predmetného výsluchu sa zúčastnil právny zástupca žalobcu, avšak kládol mu jedine otázky, týkajúce sa dodaní od spoločnosti Profi Auto Progres, s.r.o.. Nevykonanie konfrontácie s konateľmi ostatných spoločností, vzhľadom na skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode nemohlo mať vplyv na závery rozhodnutí daňových orgánov, týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia september 2017.

44. Žalobca podľa názoru správneho súdu nebol v rámci vykonaného dokazovania neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom. Dôkazy, ktoré správca dane od žalobcu požadoval (dôkazy na preukázanie dodania služieb), sa týkali len vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho deklarovaným dodávateľom. Správca dane svoje pochybnosti nezakladal na skutočnostiach týkajúcich osôb, vystupujúcich na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca, jeho pochybnosti vyplynuli zo zistení, vzťahujúcich sa na dodávateľa uvedeného na spochybnených faktúrach, pričom od samotného žalobcu požadoval ich vysvetlenie a doplnenie informácií a dôkazov o skutočnom dodaní služieb (napr. zoznam zamestnancov). Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu. Od žalobcu možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu.

45. Nedôvodná je aj námietka žalobcu o rozsahu dôkazného bremena žalobcu, nakoľko z vyššie citovanej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, že ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nerealizovala, potom je dôkazným bremenom daňového subjektu preukázať, že v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením žalobcu, že by v dôsledku existencie pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

46. Pokiaľ žalobca poukazoval na svoju dobromyseľnosť v obchodnom vzťahu s dodávateľskou spoločnosťou, táto skutočnosť nie je vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH relevantnou. V tejto súvislosti správny súd ďalej odkazuje na rozsudok Súdného dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valériane C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

47. Vo vzťahu k žalobcom citovanému množstvu rozličných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a ich útržkov, správny súd uvádza, že napriek značnej rozsiahlosti správnej žaloby je jej koncipovanie všeobecné a na mnohých miestach týkajúce sa skutkových okolností vzťahujúcich sa k iným zdaniteľným obdobiam. Žalobca vo správnej žalobe poskytuje len výňatky z rozličných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ bez toho (okrem nižšie uvedenej výnimky), aby poukázal, aký význam majú pre prejednávajúcu vec a či sú na ňu vôbec aplikovateľné.

48. V tejto súvislosti je potrebné poukázať najmä na skutočnosť, že jednotlivé citované rozhodnutia sa týkajú rozličných tém, napríklad odlišných dôvodov nepriznania odpočtu DPH (hmotnoprávne podmienky, podvodné konanie, zneužitie práva) či priamej aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie pri rozhodovacej činnosti vnútroštátnych súdov vo všeobecnosti. Žalobca z jednotlivých citácií nevyvodil nijaké právne závery, ktoré by konfrontoval so závermi správnych orgánov, prípadne tak v určitých prípadoch učinil tvrdiac nepreukázanie žalobcovej vedomosti o účasti na obchodoch poznačených daňovým podvodom (správca dane nebol povinný preukázať existenciu podvodu a vedomosť žalobcu o tom, že je jeho súčasťou, pretože v prejednávanej veci bolo správcom dane spochybnené samotné dodanie služby; viď tiež napr. rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17, bod 38 a následne aj odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku v bode 47). Aplikovateľnosť uvedených rozhodnutí na predmetný prípad je pritom priamo závislá od žalobcovej argumentácie, pretože cieľom žalobcu by malo byť ozrejenie východísk judikatúry jednotlivých súdnych autorít s ohľadom na konkrétne aspekty prejednávanej veci. Žalobca všeobecne uviedol, že podľa citovanej rozhodovacej činnosti jednoznačne vyplýva, že mu nárok na odpočet DPH mal byť priznaný. Takéto tvrdenie je však nedostatočné, pokiaľ žalobca poukáže na množstvo judikatúry, týkajúcej sa rozličných tém, bez uvedenia, čo z citovanej judikatúry podľa žalobcu vyplýva, aký dopad má na prejednávajúci prípad a v čom preukazuje nesprávnosť právneho posúdenia daňových orgánov či ich odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Je teda povinnosťou žalobcu riadne uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zjavné, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné. Nie je úlohou správneho súdu pracne vyhľadávať argumentáciu žalobcu, či vyberať zo žalobcom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednávanej problematike relevantné (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/113/2022 z 25.04.2024).

49. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, v zmysle ktorého: v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).

50. Vo vzťahu k tiež hojnej citácii rozsudkov súdnych orgánov Českej republiky správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/113/2022 z 25.04.2024, podľa ktorého: „Ústavný súd Českej republiky [tiež Najvyšší správny súd Českej republiky- pozn. správneho súdu] je súdnym orgánom samostatného a suverénneho štátu s vlastným právnym poriadkom, ktorý od rozdelenia Československej republiky prešiel (rovnako ako ten slovenský) mnohými zmenami. Rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky alebo iných súdnych orgánov štátov odlišných od Slovenskej republiky, nemôžu byť aplikovateľné na veci prejednávané pred slovenskými súdmi, nakoľko sú viazané odlišnými zákonmi. Pre možnú aplikovateľnosť rozhodnutia vydaného v inom štáte je nutné, aby žalobca vysvetlil jeho súvis s prejednávanou vecou, a to prinajmenšom poukazom na totožnosť právnej úpravy oboch štátov a skutkového stavu oboch prípadov. Sťažovateľ tak v kasačnej sťažnosti neurobil. Kasačný súd preto na uvedený nález Ústavného súdu Českej republiky neprihliadol a námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.“

51. Uvedené rovnako platí aj vo vzťahu k námietke, v ktorej žalobca žalovanému vytýka absenciu úvah k predloženej judikatúre slovenských a českých súdnych orgánov a tiež Súdneho dvora Európskej únie. Pokiaľ ide o napadnuté rozhodnutie, v tomto žalovaní posudzoval odvolanie žalobcu, ktoré prakticky neobsahuje žiadnu právnu argumentáciu a obmedzuje sa iba na všeobecný poukaz na tvrdenia žalobcu, ktoré sú obsahom administratívneho spisu, čomu celkom prirodzene zodpovedá aj rozsah a kvalita, v akej sa žalovaný vysporiadal s odvolaním žalobcu.

52. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, poukázal na dôvody, ktoré ho viedli k jeho záverom a uviedol právne predpisy, podľa ktorých vec posudzoval.

Samotná skutočnosť, že sa odvolací orgán vo výsledku stotožnil so závermi prvostupňového správneho orgánu nemá za následok porušenie zásady dvojinstančnosti konania ani nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobný bod o tom, že žalovaný nereflektoval na odvolacie námietky žalobcu dostatočne, prípadne vôbec tak považuje správny súd za nedôvodnú.

53. Žalobca sa osobitne dovoľával aplikácie záverov rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14, PPUH Stehcamp („ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietajú právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu“) a rovnako tak uznesenia vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. V aktuálne súdnej veci však nebola splnená základná podmienka práva na odpočet DPH – dodanie služby, ku ktorému záveru daňové orgány dospeli nielen s poukazom na zrušenie dodávateľskej spoločnosti pred deklarovaným dodaním služieb a nedostatok ľudských zdrojov na strane dodávateľa (viď napr. bod 30 tohto rozsudku).

54. Pokiaľ ide o žalobcov poukaz na ostatné rozhodnutia daňových orgánov, ktoré sa týkajú iných zdaniteľných období roka 2017 správny súd s poukazom na tieto a tiež obsah Protokolu uvádza, že predmetom daňovej kontroly DPH v zdaňovacom období september 2017 bolo preverenie dodania služieb na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti SIS 3scoo, s.r.o., pričom rozhodnutia, na ktoré poukazuje žalobca sa týkajú obchodov žalobcu s inými spoločnosťami, v iných zdaňovacích obdobiach. Len samotná skutočnosť, že v ostatných prípadoch žalovaný pristúpil k zrušeniu rozhodnutí správcu dane, s poukazom na vyššie zmienené odlišnosti, nemá za následok porušenie ust. § 3 ods. 9 Daňového poriadku.

V.

Záver

55. Správny súd dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že správna žaloba je nedôvodná a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol.

56. Podľa § 168 S.s.p. žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

57. Podľa § 175 ods. 1 S.s.p. o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

58. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 168 S.s.p., pretože žalobca nemal v konaní ani len čiastočný úspech a keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd mu nárok na ich náhradu voči žalobcovi nepriznal.

59. 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 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 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.