

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-8S/157/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200790
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Radovan Turčík
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:7020200790.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z jeho predsedu JUDr. Radovana Turčíka (sudca spravodajca) a členiek Mgr. Jany Fandákovvej, LL.M. a JUDr. Renáty Smajdovej v právnej veci žalobcu: HCP - čerpacia technika s.r.o., so sídlom Szakkayho 1, 040 01 Košice, IČO: 36 217 166, právne zastúpeného spoločnosťou: Advokátska kancelária VASIL' & partners, s.r.o., so sídlom Kupeckého 320/33, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414002/2020 zo dňa 09.09.2020, takto

rozhodol:

I. Správna žaloba sa z a m i e t a .

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

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh konania pred orgánmi verejnej správy

1. Dňa 12.04.2019 začal Daňový úrad Košice, pobočka Rožňava (ďalej ako „správca dane“) u žalobcu vykonávať daňovú kontrolu. Predmetom daňovej kontroly bola daň z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) a kontrolovaným zdaňovacím obdobím boli mesiace január 2018 až september 2018. Svoje zistenia a závery z daňovej kontroly správca dane zhmotnil v protokole z daňovej kontroly č. 100640346/2020 zo dňa 09.03.2020 (ďalej ako „Protokol“) z ktorého vyplýva, že počas daňovej kontroly nebolo preukázané reálne dodanie tovaru a služieb v zdaňovacom období jún/2018 deklarovanych faktúrami: č. 181000126, znejúcej na celkovú sumu 300,- Eur (z toho 20% DPH – 50,- Eur) s dátumom dodania služby (účtovnícke práce) dňa 11.06.2018, č. 181000128, znejúcej na celkovú sumu 300,- Eur (z toho 20% DPH – 50,- Eur) s dátumom dodania služby (ekonomické poradenstvo) dňa 13.06.2018, č. 181000129, znejúcej na celkovú sumu 56 250,- Eur (z toho 20% DPH – 9 375,- Eur) s dátumom dodania tovaru (podľa objednávky) dňa 15.6.2018, č. 181000130, znejúcej na celkovú sumu 21 835,20 Eur (z toho 20% DPH – 3 639,20 Eur) s dátumom dodania tovaru (podľa objednávky) dňa 21.6.2018, č. 181000132, znejúcej na celkovú sumu 9 820,- Eur (z toho 20% DPH – 1 964,- Eur) s dátumom dodania tovaru (podľa objednávky) dňa 29.06.2018. Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k jeho záverom žalobcovi doručený dňa 11.03.2020 a tento sa k nemu vyjadril dňa 24.03.2020. Vo vyjadrení žalobca okrem iného uviedol, že vyššie uvedené faktúry, vystavené spoločnosťou SETLOS, s.r.o., predložil v pozícii kontrolovaného daňového subjektu správcovi dane na účely preukázania skutočnej realizácie zdaniteľných obchodov už dňa 12.04.2019, teda v deň začatia daňovej kontroly a k nim predložil aj doklady slúžiace ako podklad k fakturácii a preukázaniu reálneho poskytnutia služieb najmä fotodokumentáciu a pod. V ďalšom obsahu svojho vyjadrenia žalobca dôvodil, že na jeho ťarchu nemôže byť pričítaná skutočnosť, že jeho dodávatelia časom ukončili podnikateľskú činnosť, keďže k tomu došlo až po realizácii obchodov s ním a on nemal žiadnu vedomosť o ich ďalšom fungovaní. Žalobca sa odvolal

aj na, podľa jeho slov, konštantnú judikatúru, dôvodiac, že na preukázanie pochybností, ktoré nastali v dôsledku skutočností na strane dodávateľa alebo subdodávateľov kontrolovaného daňového subjektu, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane a nie kontrolovaný daňový subjekt. Žalobca vyjadril presvedčenie, že správca dane prijal nesprávny záver v tom, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo, kedy tieto faktúry boli vystavené bez reálneho podkladu.

2. Rozhodnutím zo dňa 19.05.2020, č. 100916011/2020 správca dane (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“) žalobcovi na DPH vyrubil rozdiel dane v sume 15 078,20 Eur za zdaňovacie obdobie jún 2018. V jeho odôvodnení sa správca dane odvolal na výsledky daňovej kontroly obsiahnuté v Protokole, zhrnul obsah vyjadrenia žalobcu k Protokolu a konštatoval, že kontrolou predložených dokladov za zdaňovacie obdobie jún 2018 boli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“), konkrétne jeho ust. § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2.. K porušeniu uvedených ustanovení došlo podľa správcu dane z vyššie spomenutých dodávateľských faktúr č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č. 181000130 a č. 181000132, vystavených spoločnosťou SETLOS, s.r.o. (od 24.04.2019 SETLOS, s.r.o. v likvidácii). Správca dane uviedol, že od spoločnosti SETLOS, s.r.o. v likvidácii aktívne žiadal predloženie všetkých daňových dokladov za zdaňovacie obdobie jún 2018, kedy postupne v tejto veci oslovil jej splnomocneného zástupcu - A. B. C. a jej konateľa C. D., avšak daňový subjekt SETLOS, s.r.o. v likvidácii so správcom dane nekomunikoval. Z tohto dôvodu preto správca dane požiadal konateľa žalobcu (v tom čase v pozícii kontrolovaného daňového subjektu) pána E. F., aby sa vyjadril k obchodným aktivitám so spoločnosťou SETLOS s.r.o.. Na ústnom pojednávaní, ktoré za týmto účelom dňa 17.02.2020 vykonal správca dane, E. F. uviedol, že si nepamätá a nevie za akých okolností a kedy začala spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťou SETLOS s.r.o., odpovedal, že predmetom zdaniteľných obchodov bolo dodanie tovaru (bez jeho bližšej špecifikácie) s tým, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, teda SETLOS s.r.o., pričom konateľ žalobcu sa nevedel vyjadriť k vozidlám ani k ich ŠPZ. E. F. ďalej uviedol, že tovar bol vyložený v prenajatom sklade od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o., Šaca a uhrádzaný bol bankovým prevodom. Nepamätal si s akou osobou za dodávateľa jednal; dodávateľa si nepreveroval, nikdy nebol v jeho sídle ani v kancelárskych, obchodných či skladových priestoroch, spolupráca bola realizovaná na základe zmluvy o spolupráci, k dodatočnému predloženiu ktorej sa konateľ žalobcu zaviazal, no túto napokon nepredložil a doplnil, že objednávky boli posielané písomne e-mailom. Konateľ žalobcu na ústnom pojednávaní potvrdil, že za žalobcu vybavovali obchodné transakcie jeho zamestnanci a doplnil, že aktuálne spolupráca so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. v likvidácii už netrvá. K otázke ďalšieho predaja nadobudnutého tovaru, E. F. uviedol, že jeho prioritným zmluvným odberateľom v objeme 90% bola spoločnosť U.S.Steel Košice, s.r.o., Košice, ktorej aj, podľa jeho slov, bol tovar ďalej dodávaný. Správca dane v rozhodnutí taktiež uviedol, že z informačného systému FS zistil, že žalobca za rok 2018 nepodal daňové priznanie ani na dani z príjmu právnických osôb a po neúspešnej výzve Daňového úradu Bratislava na podanie tohto daňového priznania, bola žalobcovi zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Rozhodnutie správcu dane poukázalo aj na závery vyrubovacieho konania, podľa ktorých je daňový subjekt SETLOS s.r.o. nekontaktný, nebola preukázaná vierohodnosť dokladov znejúcich na jeho meno a nebolo preukázané, že tovar a služby deklarované na ním vystavenej faktúre boli skutočne žalobcovi dodané. Pokiaľ v tomto prípade nie je možné u spoločnosti SETLOS s.r.o. overiť doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) a skutočnosti v nich uvedené, tieto doklady správca dane vníma ako nepreukazné. Správca dane, podľa jeho vyjadrenia nemal k dispozícii účtovné a daňové doklady spoločnosti SETLOS, s.r.o., neskôr SETLOS, s.r.o. v likvidácii a nemohol tak preveriť, že došlo k dodaniu tovaru a služby podľa ust. § 9 a k vzniku daňovej povinnosti podľa ust. § 19 zákona o DPH. Samotná faktúra nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom toho, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, ale je len tvrdením o takýchto udalostiach. Preto podľa správcu dane predloženie faktúry je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, táto faktúra však musí byť odrazom reálneho plnenia, ktoré preukazuje daňový subjekt. Záver správcu dane je ale taký, že uvedené kontrolovaný daňový subjekt nenaplnil. Správca dane to povedal aj inými slovami, keď uviedol, že faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) platiteľ preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Aby k odpočítaniu dane mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru, ale v prvom rade musí prísť k dodaniu tovaru alebo služby a z toho titulu ku vzniku daňovej povinnosti. Existencia faktúr a skutočnosť, že doklady vystavil dodávateľ (SETLOS s.r.o.), ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa uskutočnilo dodanie tovaru alebo služby. Daňový subjekt (žalobca v tejto veci) je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Správca dane neuznal žalobcov nárok na odpočítanie dane z faktúr č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č. 181000130 a č. 181000132, vystavených dodávateľskou spoločnosťou

SETLOS, s.r.o. z dôvodu, že nebolo dokázané, že k dodaniu fakturovaného tovaru a služieb aj reálne došlo a teda, že vznikla daňová povinnosť v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH a tým aj právo odpočítať daň z týchto tovarov a služieb. Správca dane zdôraznil, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli aj uskutočnené a len predložené faktúry nepostačujú.

3.O odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný dňa 09.09.2020 (č. rozhodnutia 101414002/2020, ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V jeho odôvodnení sa okrem opisu skutkového stavu, tak ako ho zistil správca dane a uvedenia dôvodov, na ktorých správca dane založil svoje rozhodnutie, po sumarizácii odvolacích dôvodov žalobcu, žalovaný venoval všeobecnému pravidlu, podľa ktorého splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazuje daňový subjekt, t. j. platiteľ dane z pridanej hodnoty. Je to daňový subjekt, kto podľa žalovaného preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. K dôkazom predložených daňovým subjektom žalovaný dodal, že tieto správca dane hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu vecí. Preto správca dane hodnotí každý dôkaz samostatne a potom všetky vykonané dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pričom prioritou je ich pravdivosť a preukazná hodnota. Konkrétnym spôsobom potom žalovaný reagoval na odvoláciu argumentáciu žalobcu. Dôvodil, že overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Keďže ide o hmotno-právne podmienky, k takému záveru nestačí podľa žalovaného len existencia konkrétnej faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálno-právne náležitosti, ale je nevyhnutné overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť. Žalovaný uviedol, že žalobca v pozícii daňového subjektu preukazoval svoj nárok na odpočítanie dane od dodávateľa SETLOS, s.r.o. predložením faktúr, vystavených za dodanie tovarov a služieb, pričom k faktúram, ktoré sa týkali dodania tovaru, žalobca predložil aj príjemky tovaru, ale k faktúram, ktoré sa týkali poskytnutých služieb (účtovnícke práce, ekonomické poradenstvo) žiadne ďalšie doklady nepredložil. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na výstupy z ústneho pojednávania konaného dňa 17.02.2020, na ktorom konateľ žalobcu (Ladislav Popovič) uviedol, že predloží zmluvy o obchodnej spolupráci so svojimi obchodnými partnermi, ale žiadnu zmluvu so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. nepredložil a nevedel uviesť ani konkrétne skutočnosti týkajúce sa deklarovaných zdaniteľných obchodov. Konateľ žalobcu si nepamätal s kým za spoločnosť SETLOS, s.r.o. jednal, vyjadril sa, že v sídle spoločnosti SETLOS, s.r.o. nebol a dodávateľa si nepreveroval, uviedol, že prepravu tovaru mal zabezpečovať dodávateľ, tovar bol skladovaný v prenajatých skladoch od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. . Žalovaný doplnil, že žiadne ďalšie informácie o žalobcových obchodoch so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo zistiť, pretože účtovné doklady spoločnosti SETLOS, s.r.o. neboli k dispozícii. Žalovaný súčasne poukázal na skutočnosť, že spoločnosť SETLOS, s.r.o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby, čím nedeklarovala vykonávanie ekonomickej činnosti. Za nezodpovedajúce skutočnosti označil žalovaný tvrdenie žalobcu o predložení ďalších dokladov, napr. fotodokumentácie, nakoľko z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že takéto dôkazy správcovi dane predložené neboli. Žalovaný zhrnul a povedal, že žalobca okrem vyššie uvedených dokladov nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy bez pochybností preukazujúce, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak a tým dodávateľom, ako je to uvedené na preverovaných faktúrach, ani nevedel poskytnúť žiadne konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch. Konateľ žalobcu si nespomínal na okolnosti obchodov ani na osoby, s ktorými za deklarovaného dodávateľa (SETLOS, s.r.o.) konal, dodávateľov si nepreveroval. Žalovaný zároveň ubezpečil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nepožadoval od žalobcu žiadne úkony a dôkazy, ktoré nie je schopný zabezpečiť z dôvodu svojho postavenia. Vo všeobecnej rovine žalovaný zdôraznil, že dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi, pričom je potrebné ju vnímať nie len ako povinnosť, ale aj ako významné právo, ktoré ale konkrétne žalobca nevyužil, pretože nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia o skutočnostiach uvedených na predmetných faktúrach a ktorými by odstránil oprávnené pochybnosti správcu dane. Žalobca teda neuniesol dôkazné bremeno, nakoľko nepreukázal, že splnil podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane vyplývajúce z ust. § 49 a § 51 zákona o DPH v znení neskorších

predpisov a z tohto dôvodu preto nemohol byť úspešný pri uplatnení nároku na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa SETLOS, s.r.o.. Rozhodujúcim dôvodom nepriznania nároku žalobcu na odpočítanie dane teda neboli skutočnosti, ktoré nastali na strane dodávateľa uvedeného na faktúrach (napr. nekontaktnosť, skutočnosť, že neboli k dispozícii účtovné doklady deklarovaného dodávateľa) tak, ako to prezentuje žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ale dôvodom bola podľa slov žalovaného práve skutočnosť, že žalobca nevedel vierohodným a nespochybniteľným spôsobom preukázať, že fakturované dodania boli aj uskutočnené, kedy žalobca mal v priebehu vykonávanej daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vytvorený dostatočný priestor nato, aby predložil relevantné dôkazy a odstránil tak pochybnosti správcu dane. Žalobca však relevantné dôkazy nepredložil a ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov. Žalovaný poukázal aj na povinnosť daňového subjektu viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov a v konkrétnom prípade žalobcu doplnil, že jeho konateľ sám uviedol, že svojho dodávateľa si nepreveroval, nevedel uviesť, s kým jednal, ako a kedy s deklarovaným dodávateľom začal spolupracovať, nevedel uviesť žiadne konkrétne informácie k zdaniteľným obchodom. Preto žalobca tým, že si nezaobstaral dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie obchodov deklarovaných predloženými faktúrami, vystavil samého seba riziku, že neunesie dôkazné bremeno pri preukázaní zákonných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane, čo sa v tomto prípade podľa žalovaného aj stalo. Žalovaný vo všeobecnej rovine podotkol, že nie je povinnosťou správcu dane vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by daňový subjekt mohol uplatniť pri nárokaní odpočítania dane, ale je povinnosťou správcu dane tieto nároky prejednať a umožniť daňovému subjektu preukázať existenciu nároku dôkazmi. K výhrade žalobcu, že správca dane neprihliadal na následný predaj tovaru nakúpeného od spoločnosti SETLOS, s.r.o. jeho odberateľovi - U. S. Steel Košice, s.r.o., žalovaný povedal, že táto skutočnosť nemá vplyv na závery správcu dane o neopodstatnenosti práva na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa SETLOS, s.r.o., pretože fakturácia tovarov konkrétnemu žalobcovmu odberateľovi nepreukazuje u žalobcu splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Žalovaný vyhodnotil ako neopodstatnené aj žalobcove poukázanie na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie s odôvodnením, že v konaní správcu dane nezistil rozpor s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Žalovaný doplnil, že správca dane zistil porušenie ustanovení zákona o DPH a nezaložil svoje závery na účasti žalobcu na daňovom podvode, preto mu (správcovi dane) ani nevznikla povinnosť preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu, ako to vyplýva z právneho názoru Súdneho dvora EÚ v rozsudkoch C-439/04 a C-440/04. V závere svojho rozhodnutia žalovaný potvrdil, že posúdenie skutkového stavu veci správcom dane a ním prijaté závery boli správne a sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku. Žalovaný preto uzavrel, že postup správcu dane bol v súlade s platnými právnymi predpismi, zodpovedal zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, a to predovšetkým z hľadiska ich pravdivosti a preukaznosti.

II. Správne súdne konanie

4. Správnu žalobou zo dňa 19.10.2020 žalobca cestou svojho právneho zástupcu od správneho súdu žiadal zrušenie rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal uložiť žalovanému povinnosť na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

5. Žalobca v správnej žalobe na úvod označil faktúry vystavené jeho obchodnými partnermi, vo vzťahu ku ktorým mu, podľa jeho slov, správca dane neuznal právo na odpočítanie DPH (žalobca označil nesprávne faktúry, t.j. týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia / marec 2018 /, pozn. správneho súdu) a ktoré predložil správcovi dane na účely preukázania skutočnej realizácie zdaniteľných obchodov už dňa 31.07.2018, teda v deň začatia daňovej kontroly (aj tu správny súd považuje za potrebné tento údaj opraviť, nakoľko daňová kontrola u žalobcu začala dňa 12.04.2020, tento údaj bol v ďalšom texte správnej žaloby opravený na správny). Podľa žalobcu navyše k týmto faktúram boli predložené aj doklady slúžiace ako podklad k fakturácii a preukázaniu reálneho poskytnutia služieb, najmä fotodokumentácia a pod. Z takto predloženého materiálu podľa žalobcu jednoznačne vyplýva skutočnosť, že služby boli skutočne zrealizované a dodané. V ďalšom obsahu správnej žaloby žalobca citoval časti rozhodnutia žalovaného, s ktorými vyjadril nesúhlas. Žalobca zopakoval svoje vyjadrenie k Protokolu a v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, že z ústneho pojednávania vykonaného s

jeho konateľom dňa 17.02.2020 vyplýva informácia o dodávkach nakupovaného tovaru spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., ktorý je žalobcovým prioritným zmluvným odberateľom (90 % zákaziek) s poznámkou o oprávnení správcu dane dovoľujúcim mu uvedené skutočnosti preveriť si priamo u tohto odberateľa. Podľa prezentovaného názoru žalobcu, záver o tom, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili, žalovaný nemal postaviť na skutočnosti, že konateľ žalobcu si pri ústnom pojednávaní nespomenul na presný dátum, kedy začala spolupráca žalobcu so SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin a na meno zástupcu týchto spoločností, s ktorým bola dojednávaná spolupráca (v zdaňovacom období jún 2018 neboli fakturované obchody s Družstvom Trentin, pozn. správneho súdu), nakoľko od konateľa žalobcu (E. F.) nebolo možné očakávať, že bude mať na pamäti presné dátumy, okolnosti, či mená zástupcov obchodných partnerov pri začatí obchodných rokovaní. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na hlavnú náplň činnosti konateľa obchodnej spoločnosti, ktorou je zastupovanie spoločnosti vo vzťahu k štátnym inštitúciám, súdom, alebo iným / tretím / osobám a nie vedenie archívnej dokumentácie. Žalobca takisto vyjadril presvedčenie, že v žiadnom prípade nemôže byť na ľarchu jeho ako kontrolovaného subjektu prípadná nekontaktnosť jeho obchodných partnerov a doplnil, že sa nejedná o majetkovo prepojené spoločnosti a teda na ich fungovanie nemá žalobca žiadny vplyv a rozhodovacie procesy u predmetných dodávateľov nemal ako ovplyvniť. Takisto neexistencia daňovej evidencie u dodávateľa nemôže byť použitá ako dôkaz proti žalobcovi. Žalobca zdôraznil, že z jeho strany ako kontrolovaného subjektu došlo po výzvach správcu dane k poskytnutiu všetkých požadovaných dokladov súvisiacich s uplatnením odpočtom dane z pridanej hodnoty, o čom, podľa slov žalobcu, svedčia tvrdenia samotného správcu dane uvedené v odôvodnení rozhodnutia. V ďalšom obsahu správnej žaloby sa žalobca venoval judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a v jednom prípade aj Nejvyššího správného soudu České republiky (nepresahujúcou rok 2015 a v jednom prípade sa týkajúcej aj nákladov na reklamu, čo s preskúmanou vecou nesúvisí, pozn. správneho súdu), z ktorej viackrát citoval a vyjadril sa k problematike dvoch základných povinností, ktoré má daňový subjekt v rámci daňového konania a to povinnosti tvrdenia a povinnosti svoje tvrdenie dokázať a v tejto súvislosti aj otázke prenosu dôkazného bremena. Poukázal, že správca dane môže namietat, že účtovníctvo nie je vierohodné, úplne, preukázateľne či správne, avšak v takom prípade musí svoje tvrdenie dokázať. Žalobca rovnako, ako aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane argumentoval tým, že právo na odpočítanie dane nemôže byť ovplyvnené podvodným konaním v dodávateľskom reťazci. Žalobca citoval, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane.“ V súvislosti so zdaniteľnými obchodmi so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. žalobca uviedol, že táto spoločnosť sama nakupovala tovar, ktorý mu bol ďalej dodávaný za kúpnu cenu spolu s daňou z pridanej hodnoty, pričom dôkazy o tom sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti. Následne potom bol tento nakúpený tovar ďalej skutočne dodávaný pre spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o.. Žalobca zdôraznil, že nebolo jeho zákonnou povinnosťou ako kontrolovaného subjektu, aby preveroval odberateľské vzťahy svojich dodávateľov a taktiež že nemôže niesť zodpovednosť za skutočnosť, že správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť dokumentáciu od jeho dodávateľov, či ich subdodávateľov. Zároveň doplnil, že o problémoch dodávateľov, resp. ich subdodávateľov nemal v čase riadneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov žiadnu vedomosť, nakoľko plnenia, na ktoré sa dodávatelia v uzatvorených zmluvách zaviazali, sa riadne uskutočnili. Žalobca sa vyjadril, že všetky zdaniteľné obchody, v súvislosti s ktorými sa v účtovníctve správcu dane nachádzajú faktúry sa riadne uskutočnili a vzhľadom k predloženým dokladom nie je dôvod o uskutočnení týchto obchodov pochybovať. Žalobca preto rozhodnutie žalovaného vníma ako vydané v rozpore so zásadami a pravidlami správneho konania, keďže žalovaný podľa neho nezistil spoľahlivo stav vecí, vo veci neboli správne aplikované platné právne predpisy.

6. V písomnom vyjadrení k správnej žalobe datovanom ku dňu 20.01.2021 žalovaný reagoval na žalobné námietky, kde okrem argumentácie obsiahnutej v jeho rozhodnutí uviedol, že v danom prípade žalobca síce predložil faktúry k deklaroványm zdaniteľným obchodom, ale žiadne ďalšie relevantné doklady a dôkazy nepredložil a nevedel ani uviesť žiadne relevantné skutočnosti týkajúce sa obchodov s deklaroványm dodávateľom SETLOS, s.r.o. . Za nemajúce oporu v predloženom administratívnom spise označil žalovaný tvrdenie žalobcu, že predložil ďalšie dôkazy, napríklad fotodokumentáciu. Žalovaný nesúhlasil s argumentáciou žalobcu, že správca dane založil svoje závery na limitoch ľudskej pamäti jeho konateľa 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. Žalovaný poukázal na zodpovednosť daňového subjektu chrániť v obchodnom styku svoje záujmy

v súvislosti s podnikateľským rizikom, čo daňový subjekt oprávňuje v obchodnom styku vyžadovať doklady preukazujúce povinnosti, ktoré má voči správcovi dane a dodal, že žiadne takéto dôkazy ohľadom zdaniteľných obchodov preukazovaných faktúrami od deklarovaného dodávateľa SETLOS, s.r.o. žalobca nepredložil. Žalovaný upriamil pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/43/2019, v ktorom tento súd zdôraznil, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno u podnikateľov (vid' napríklad § 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. Na uvedené nadviazal žalovaný tvrdením, že je preto 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. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/43/2019 poukázal na prekonanie záverov rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, na ktoré sa odvolával žalobca so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. Žalovaný zopakoval to, čo už povedal vo svojom rozhodnutí, že žalobca nielenže nevedel predložiť žiadne dôkazné prostriedky bez pochybností preukazujúce dodanie tovaru a služieb tak, ako je uvedené na faktúrach, ale nevedel ani poskytnúť konkrétne informácie o zdaniteľných obchodoch. Znovu tiež zdôraznil, že povinnosťou správcu dane nie je vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by daňový subjekt mohol uplatniť pri nárokaní odpočítania dane, ale je povinnosťou správcu dane tieto nároky prejednať a umožniť daňovému subjektu preukázať existenciu nároku dôkazmi. Inak povedané, podľa žalovaného preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, je v kompetencii daňového subjektu., ktorý si nemôže vysvetľovať túto svoju povinnosť ako právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní ním uplatnených nárokov. Vo svojom vyjadrení sa žalovaný vrátil aj k argumentácii žalobcu judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie ohľadom možnej účasti na podvodnom konaní kedy zopakoval, že v danej veci správca dane zistil porušenie ustanovení zákona o DPH a svoje závery nezačul na účasti žalobcu na daňovom podvode, preto správcovi dane ani nevznikla povinnosť preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu, ako to vyplýva z právneho názoru Súdneho dvora Európskej únie v rozsudkoch C-439/04 a C-440/04. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk/74/2017). Žalovaný na základe obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že žalobné dôvody uvedené v podanej správnej žalobe nie sú opodstatnené a navrhol jej zamietnutie.

7. Na toto vyjadrenie žalovaného už žalobca nereagoval, čím sa počet písomných vyjadrení účastníkov konania uzavrel.

8. Aj keď konanie o správnej žalobe sa začalo na Krajskom súde v Košiciach, s účinnosťou od 01.06.2023 je v zmysle znenia ust. § 10 a § 13 Správneho súdneho poriadku, na konanie a rozhodnutie o nej príslušný Správny súd v Košiciach, ktorý zároveň v tento deň (01.06.2023) začal svoju činnosť. Ku dňu 01.06.2023 došlo k prechodu výkonu súdnictva z krajských súdov na správne súdy (okrem iných z Krajského súdu v Košiciach na Správny súd v Košiciach) vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, vrátane prerokovanej veci.

9. Vzhľadom na existenciu ust. § 493e Správneho súdneho poriadku (ďalej ako „SSP“), procesný postup správneho súdu v tomto konaní sa musí riadiť ustanoveniami SSP v jeho znení účinnom do 30. júna 2023.

10. Správny súd v konaní podľa ust. § 177 a nasl. SSP, po preskúmaní správnu žalobou napadnutého opatrenia žalovaného v právnych medziach vznesených žalobných námietok (ust. § 134 ods. 1 SSP) a oboznámení sa s obsahom jeho administratívneho spisu dospel k záveru o nedôvodnosti správnej žaloby a preto potrebe túto zamietnuť.

11. Vzhľadom k faktu, že žalobca navrhol v tejto veci vykonať pojednávanie, kedy aj žalovaný s týmto návrhom súhlasil, predseda senátu prejednávajúceho túto vec, v zmysle znenia ust. § 107 ods. 1, písm. a/ SSP tejto požiadavke vyhovel a pojednávanie nariadil na deň 08.04.2025 so začiatkom o 10.00 hod.. Na pojednávaní sa z ospravedlneného dôvodu nezúčastnil zástupca žalovaného. Pokiaľ ide o zvoleného zástupcu žalobcu, ten na pojednávaní poukázal na dôvodnosť správnej žaloby a upozornil na závery rozsudkov Správneho súdu v Košiciach sp. zn. KE-7S/68/2020 zo dňa 11.07.2024, sp. zn. KE-7S/67/2020 zo dňa 22.02.2024 a sp. zn. KE-8S/39/2020-177 zo dňa 26.03.2024, ktoré by z nich mali vyplývať vo vzťahu k dôkaznému bremenu zaťažujúcemu správcu dane. Zástupca žalobcu sa tiež odvolal na, podľa jeho slov, aktuálnu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, kedy nie je možné odmietnuť odpočítanie DPH len z dôvodu, že žalobca nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie služby prostredníctvom subdodávateľských subjektov.

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

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

14. Podľa ust. § 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.

15. Podľa ust. § 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.

16. Podľa ust. § 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.

17. Podľa ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., o správe daní (ďalej ako „daňový poriadok“), Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (2 - odkaz na zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve)

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

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

18. Podľa ust. 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

19. Základ žalobnej argumentácie sa odvíja od presvedčenia žalobcu o nesprávnom závere správcu dane a po ňom aj žalovaného, že neunesol dôkazné bremeno vo veci preukázania dodania tovaru (podľa objednávky) a služieb (účtovnícke práce, ekonomické poradenstvo), ktoré mu v zdaňovacom období jún 2018 boli fakturované (faktúry č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č. 181000130 a č. 181000132) spoločnosťou SETLOS, s.r.o.. Oproti tomuto názoru orgánov verejnej správy sa žalobca naopak domnieva, že tým, že správcovi dane uvedené faktúry predložil, zároveň aj uniesol svoje dôkazné bremeno, kedy sa toto malo následne preniesť na správcu dane, pričom správca dane mal byť potom tým, kto mal podľa žalobcu preukázať, že predmet uvedených predložených faktúr mu nebol

dodaný. Žalobca tak spochybnil dostatočnosť dokazovania vykonaného v tomto smere správcovi dane a žalovaným na vyvrátenie skutočností obsiahnutých v predložených dodávateľských faktúrach. Správcovi dane a žalovanému žalobca vytkol, že svoje rozhodnutia založili iba na výpovedi jeho konateľa, kedy si ale tento z dôvodu značného časového odstupu už nepamätal všetky podrobnosti obchodov so spoločnosťou SETLOS, s.r.o.. Žalobca tiež namietal, že mu orgány verejnej správy pripísali na ťarchu aj nekontaktnosť jeho obchodného partnera - dodávateľa (SETLOS, s.r.o., v likvidácii) na aktivity, resp. fungovanie ktorého ale on (žalobca) nemá, podľa vlastných slov, žiaden vplyv. Napokon žalobca poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ pojednávajúcu o podvodnom daňovom konaní.

20. Aj keď žalobca v správnej žalobe navrhol zrušiť rozhodnutie správcu dane a tiež rozhodnutie žalovaného, predmetom ktorých sú zistenia a z nich vyplývajúce hodnotenia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia jún 2018, žalobcová žalobná argumentácia je aj napriek jeho zastúpeniu kvalifikovaným odborníkom nedôsledná a vo viacerých okamihoch sa uvedeného zdaňovacieho obdobia vôbec netýka (nesprávne uvedené faktúry, týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia / marec 2018 /, analýza reklamných služieb, ktoré ale boli predmetom obchodných vzťahov s Družstvom Trentin a v zdaňovacom období jún 2018 neboli fakturované).

21. K časti žalobnej argumentácie, ktorú žalobca nasmeroval na identifikáciu podvodného konania vo vzťahu k DPH a z tohto dôvodu o dôkaznom bremene na strane správcu dane, citujúc pri tom z vybraných rozhodnutí pojednávajúcich o problematike daňového podvodu, správny súd uvádza, že správca dane ani žalovaný sa v preskúmvanej veci daňovým podvodným konaním zaoberať nemuseli, pretože svoje rozhodnutie spoľahlivo založili na závere, že žalobca nespĺnil už hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie DPH, skúmanie splnenia ktorých daňovým subjektom (tu žalobcom) prichádza pre daňové orgány ako prvé v poradí. V prípade zistenia, že už tieto hmotnoprávne podmienky daňový subjekt nespĺnil, daňové orgány podvodné konanie neskúmajú. A contrario, iba v prípade zistenia, že daňový subjekt splnil hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie DPH (čo nie je prípad žalobcu v preskúmvanej veci), správca dane v okolnostiach dokazovaním zistených skutočností ešte skúma a vyhodnocuje účasť alebo vedomosť daňového subjektu na/o podvodnom daňovom konaní.

22. Ako na podporný argumentačný zdroj k tejto téme, správny súd upriamuje pozornosť žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“) sp. zn. 8Sžfk/83/2020 zo dňa 31.05.2022 kde tento dôvodil (cit.) „Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). (...) Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukázania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).“ Z uvedeného je zrejmé, že je irelevantnou žalobná námietka vytykajúca daňovým orgánom nedostatočné zaoberanie sa daňovým podvodným konaním, pretože, ako už bolo povedané skôr, v tejto preskúmvanej veci správca dane a po ňom žalovaný postavili svoje rozhodnutia už na žalobcovom nesplnení hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH v zdaňovacom období jún 2018.

23. V súvislosti s rozsahom hmotnoprávnych podmienok je potrebné uviesť, že tieto zahŕňajú formálnu podmienku spočívajúcu v povinnosti kontrolovaného daňového subjektu predložiť správcovi dane za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie všetky účtovné doklady, ktoré je daňový subjekt povinný

viest' podľa zákona č. 431/2002 Z.z., o účtovníctve (napr. faktúry a pod.) a tiež tu možno zahrnúť aj materiálne podmienky ohľadne identifikácie ktorých, správny súd poukazuje na rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 8Sfk/3/2023 zo dňa 30.5.2024 (vydaného taktiež vo veci žalobcu a týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia august 2018) v zmysle znenia ktorého (cit.) „Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).“ Preto ak daňové orgány ustálili, že žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie DPH, mohli mať na mysli situáciu, že žalobca nespĺnil buď formálnu podmienku (predloženie účtovných dokladov) alebo nespĺnil niektorú z uvedených materiálnych podmienok. V tejto preskúmvanej veci správca dane a v odvolacom konaní žalovaný konkretizovali, že žalobca síce formálnu podmienku predložením faktúr č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č. 181000130 a č. 181000132, vystavených spoločnosťou SETLOS, s.r.o. splnil, avšak nespĺnil už všetky definované materiálne podmienky, kedy konkrétne nespĺnil druhú z nich, keďže neunesol dôkazné bremeno preukázania, že predmet uvedených faktúr (tovar podľa objednávky, účtovnícke práce, ekonomické poradenstvo) mu bol vo faktúrach deklarovaným dodávateľom (v tom čase SETLOS, s.r.o.) aj skutočne dodaný.

24. Problematike rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu (tu žalobcu, ohľadne preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH, pri preukazovaní ktorých, ako už bolo vyššie uvedené, ťarcha dôkazného bremena zaťažuje práve daňový subjekt, sa venoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej ako „ústavný súd“) v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, kde dôvodil (cit.) „... 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 spochybni 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 prejednávacej.“

25. Vzhľadom na uvedenú argumentáciu aj v kontexte s povinnosťami daňového subjektu vyplývajúcimi mu s cit. ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku, tak bez ďalšieho neobstojí žalobná námietka vyjadrujúca presvedčenie žalobcu, že samotným predložením faktúr č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č. 181000130 a č. 181000132, na základe ktorých si žalobca za zdaňovacie obdobie jún 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH, si už v celom rozsahu splnil svoju dôkaznú povinnosť, pretože povinnosťou žalobcu a aj jeho záujmom, keďže to bol on, kto si právo na odpočítanie DPH uplatnil, bolo tiež preukázať aj hodnovernosť (reálnosť) skutočností uvádzaných v predložených faktúrach, teda to, že v týchto faktúrach deklarovaný tovar a špecifikované služby, boli žalobcovi spoločnosťou SETLOS, s.r.o. aj skutočne dodané. To sa však žalobcovi nepodarilo a tento dodanie fakturovaných služieb a tovaru nepreukázal a navyše na preukázanie ich dodania nenavrhol ani žiadne dôkazy, hoci mal k tomu správcom dane za týmto účelom vytvorený dostatočný procesný priestor. Správny súd preto uvedené okolnosti hodnotí tak, že žalobca pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH neunesol svoje dôkazné bremeno tak, ako to v žalobou napadnutých rozhodnutiach konštatovali žalovaný a pred ním správca dane.

26.V tejto súvislosti považuje správny súd za vhodné opätovne poukázať na, už raz citované rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 8Sfk/3/2023 zo dňa 30.05.2024, podľa ktorého (cit.) „Z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020)“. Teda nemôže to byť správca dane kto by mal svojou činnosťou nahrádzať očakávanú a nevyhnutnú aktivitu daňového subjektu zodpovedajúcu ním uplatnenému právu na odpočítanie DPH. K tomuto názoru, zverejnenom v jeho rozhodnutí, dospel aj žalovaný.

27.V tejto preskúmvanej veci správca dane založil svoj záver, podporený následne v odvolacom konaní aj žalovaným, že žalobca nepreukázal skutočné dodania mu tovaru (podľa objednávky) a služieb (účtovnícke práce, ekonomické poradenstvo), fakturované mu spoločnosťou SETLOS, s.r.o. faktúrami č. 181000126, č. 181000128, č. 181000129, č.181000130 a č. 181000132 na nedostupnosti účtovníctva dodávateľskej spoločnosti - SETLOS, s.r.o. a tiež na všeobecnosti výpovede konateľa žalobcu. Teda keďže správcovi dane sa od tohto, žalobcom deklarovaného dodávateľa, nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne využiteľné informácie vo veci preverovaných zdaniteľných plnení, správca dane pristúpil k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií, ale aj priamo od žalobcovho konateľa (E. F.). Svojou výpoveďou, ak by pri nej konateľ žalobcu uviedol dostatočne konkrétne skutočnosti súvisiace s realizáciou fakturovaných zdaniteľných plnení, mal tento jedinečnú možnosť preniesť dôkazné bremeno späť na správcu dane, kedy by bolo opäť na správcovi dane, či žalobcom uvedeným skutočnostiam pripíše potrebnú relevanciu a teda ich vyhodnotí ako postačujúce, alebo sa mu ich podarí vlastnou činnosťou spochybníť. Keďže ale konateľ žalobcu, ako už bolo vyššie uvedené, na ústnom pojednávaní dňa 17.02.2020 poskytol len informácie všeobecného charakteru, teda nie také, ktoré by správca dane mohol využiť a preveriť (nevedel správcovi dane uviesť mená ani jednej z osôb, s ktorými za dodávateľa jednal, dodávateľa si žiadnym spôsobom nepreveroval, pokiaľ ide o dodanie žalobcovi fakturovaných služieb, konateľ žalobcu neuviedol vôbec nič), žalobca tak neunesol svoje dôkazné bremeno a toto nemohlo opätovne prejsť na správcu dane. Žalobca sa preto mylne domnieva, že relevantným základom daňových orgánov pre konštatovanie porušenia jeho daňovej povinnosti bol ten o „limitoch ľudskej pamäte konateľa žalobcu“, od ktorého nie je možné „oprávnené očakávať, že bude mať na pamäti presné dátumy, okolnosti, či mená zástupcov obchodných partnerov“. Správny súd poukazujúc na znenie výpovede konateľa žalobcu uvádza, že dôvod jej vyhodnotenia v neprospech žalobcu nebol ten, že konateľ žalobcu nevedel uviesť podrobnosti o fakturovaných zdaniteľných plneniach, ale skutočnosť, že konateľ žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 17.2.2020 neuviedol ani elementárne fakty, ktoré by so žalobcovi fakturovanými zdaniteľnými plneniami museli zákonite súvisieť a ktorých znalosť by v prípade skutočnej realizácie týchto plnení bolo od konateľa žalobcu racionálne očakávať a tento by nemal mať problém ich uviesť. Námietka žalobcu o nepriznaní mu práva na odpočítanie DPH správcom dane iba z dôvodu nekontaktosti jeho dodávateľa uvedeného na faktúrach (SETLOS, s.r.o.) nie je dôvodná, pretože ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane vyvinul snahu vyťažiť ohľadne potrebných informácií aj samotného žalobcu, na čo však žalobca potrebnou aktivitou nereagoval. V súvislosti s predmetom dodávateľských faktúr predložených v preskúmvanom zdaňovacom období (jún 2018) sa pomerne zmätočnou a v konečnom dôsledku aj nevierohodnou javí poznámka žalobcu ohľadne predloženia fotodokumentácie, slúžiacej podľa slov žalobcu, ako podklad k fakturácii, ktorá však predložená nebola, čo už uviedol aj žalovaný vo svojom rozhodnutí a jej existencia nevyplýva ani z administratívneho spisu.

28.Vzhľadom na takto prijatý záver (nepreukázanie dodania tovaru fakturovaného žalobcovi spoločnosťou SETLOS, s.r.o.) je potom irelevantnou námietka žalobcu, že správca dane neprihliadal na následný predaj tohto tovaru jeho odberateľovi - U. S. Steel Košice. Pomerne prekvapujúco sa žalobca vyhradil proti správcovi dane, že tento mu pripísal na ťarchu správanie jeho subdodávateľov. Z obsahu administratívneho spisu existencia subdodávateľov žalobcu vôbec nevyplýva a správny súd znovu zdôrazňuje, že v neprospech žalobcu bola vyhodnotená ako primárna jeho neschopnosť preukázať

realizáciu fakturovaných obchodov, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH, teda jeho vlastných obchodných vzťahov, na ktorých mal byť priamo zúčastnený.

29.V súvislosti s preskúmanou témou správny súd považuje za vhodné zmieniť sa aj o rozsudku Súdneho dvora EÚ z 27.06.2018 v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (SGI, Valérie SNC), v ktorom tento v bodoch č. 34, 35, 36, 37, 39 a 40 uviedol (cit.) „...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, neuvverejnené, 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, neuvverejnené, 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.“

30.Po zhodnotení všetkých relevantných skutočností, dospel správny súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane, vychádzajú z dostatočne zisteného, logicky vyhodnoteného a riadne právne posúdeného skutkového stavu a preto správny súd postupom podľa ust. § 190 SSP správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol.

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

32.Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 2:1 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať na Správnom súde v Košiciach v lehote 30 dní od doručenia tohto rozsudku [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP v ich znení účinnom do 30.06.2023]. Zmeškanie uvedenej lehoty nemožno odpustiť. (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 1 a 5 SSP) V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

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

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal

jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil. Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP). V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť nemá odkladný účinok, ak SSP neustanovuje inak (§ 446 ods. 1 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. 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. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).