

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/55/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200568
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 02. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2023:8021200568.4

Rozhodnutie

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. v právnej veci žalobcu Energia plus s.r.o., so sídlom Kamencová 8157/32, Prešov, IČO: 46 762 990, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou JUDr. Peter Vrabc, advokát s.r.o. so sídlom Kukučínova 86/9, Košice, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o všeobecnej správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 20.08.2021 č. 101535445/2021, takto

rozhodol:

Z r u š u j e zrušuje rozhodnutie žalovaného číslo:101535445/2021 zo dňa 20.08.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 234079/2021 zo dňa 19.05.2021 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

P r i z n á v a žalobcovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Správny súd z obsahu správnej žaloby, z obsahu odôvodnenia napadnutých rozhodnutí a z administratívneho spisu zistil tento priebeh administratívneho konania:

2. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 u daňového subjektu Energia plus s.r.o., Kamencová 8157/32, 080 05 Prešov, IČO 46 762 990, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A. (ďalej len „žalobca“) na základe oznámenia č. 100967408/2020 zo dňa 01.06.2020.

3. Pri výkone daňovej kontroly správca dane zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2019 uplatnil odpočítanie dane od spoločnosti HESKONT, s. r. o., Jelenia 1, Bratislava - mestská časť Staré mesto na základe faktúry č. B. s dátumom dodania 31.12.2019 za poskytnutie odborných poradenských a konzultačných služieb k finančnej realizácii projektu z Operačného programu Výskum a inovácia pre spoločnosť ZASTROVA, a.s., základ dane 26 500,00 eur, 20 % daň 5 300,00 eur.

4. Správca dane vykonal dňa 24.06.2020 ústne pojednávanie s konateľom žalobcu C. D. E., ktorý uviedol, že sa spoločnosť venuje poradenskej činnosti v oblasti poskytovania dotácií EÚ fondov, štátnych fondov, písanie žiadosti o štátne dotácie a nenávratné štátne príspevky z EÚ vrátane externého manažmentu projektov. Hlavných odberateľov a dodávateľov žalobca viedol v evidencii DPH, ktorá bola správcovi dane na ústnom pojednávaní predložená. Žalobca má jedného zamestnanca, prenajaté priestory na ul. Petrovanská 34, Prešov a externú účtovníčku F. G. D.. Prijímané platby a vykonávané úhrady boli bankovým prevodom.

5. Výzvou zo dňa 06.07.2020 správca dane vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca doručil správcovi dane odpoveď na výzvu č. 606504986/2020 zo dňa 22.07.2020. Následne všeobecným podaním č. 606692353/2020 zo dňa 27.07.2020 zaslal doplnenie k svojej odpovedi zo dňa 22.07.2020, kde uviedol, že úlohou spoločnosti HESKONT, s.r.o. bolo kompletne zvládnutie a zabezpečenie potrebnej dokumentácie na základe požiadaviek prebiehajúceho projektu „Modernizácia organizácie výroby a priemyselného parku v spoločnosti ZASTROVA, a.s. Prílohou zaslal aj naskenované predné strany jednotlivých dodaných plnení od spoločnosti HESKONT, s.r.o. (č. I. 28-35 administratívneho spisu)

6. Následne správca dane výzvou č. 101283102/2020 zo dňa 10.08.2020 opätovne vyzval žalobcu, aby predložil správcovi dane požadované doklady. Žalobca doručil správcovi dane na základe výzvy odpoveď č. 607194175/2020 zo dňa 24.08.2020 v ktorej uviedol, že dôkazy k spornej faktúre boli dodané elektronickými podaniami zo dňa 27.07.2020 a uviedol jemu známu kontaktnú adresu H. I., ktorý realizoval plnenia pre žalobcu za spoločnosť HESKONT, s.r.o.

7. Správca dane v súvislosti s preverovaním dodávateľsko-odberateľských vzťahov vyhotovil dožiadanie č. 101283300/2020 zo dňa 10.08.2020, ktorým žiadal Daňový úrad Bratislava, aby vykonal miestne zisťovanie u daňového subjektu GREMO, s.r.o., Závadská 4, 831 05 Bratislava-Rača, IČO 46 148 744, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A., ktorému vystavil žalobca v príslušnom zdaňovacom období faktúru. Ďalej správca dane žiadal o doručenie zápisnice z miestneho zisťovania, prípadne zápisnice z ústneho pojednávania o vypočutí svedka, a to konateľa spoločnosti GREMO, s.r.o.

8. Správcovi dane bola doručená odpoveď č. 101558045/2020 zo dňa 15.10.2020 na zaslané dožiadanie. Konateľ spoločnosti GREMO, s.r.o. sa vyjadril, že predmetom činnosti spoločnosti v príslušnom zdaňovacom období boli sprostredkovateľské služby v oblasti služieb, výroby, obchodu, služby súvisiace s výpočtovou technikou, počítačmi, organizovanie spoločenských, kultúrnych podujatí, prenájom nehnuteľností, činnosť podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov a realizácia stavieb a ich zmien. Obchody boli realizované v zmysle zmlúv, a to zmluva o poskytnutí služby medzi objednávateľom ZASTROVA, a. s. a poskytovateľom GREMO, s.r.o. zo dňa 23.09.2016, kde jednotlivé plnenia zastrešoval konateľ spoločnosti GREMO, s.r.o., a rámcová zmluva o poskytovaní služieb medzi žalobcom a GREMO, s.r.o. zo dňa 08.05.2014, na základe ktorej konateľ žalobcu odborne zastrešoval realizáciu diela ZASTROVA, a. s. v zmysle Programu rozvoja vidieka, Operačného programu Ľudské zdroje, Operačného programu Kvalita životného prostredia a Operačného programu Výskum a inovácie.

9. Správca dane predvolal svedka H. I., konateľa spoločnosti HESKONT, s. r. o., na ústne pojednanie, a to predvolaním č. 101408818/2020 zo dňa 08.09.2020. Zároveň o tom upovedomil žalobcu upovedomením č. 101408894/2020 zo dňa 08.09.2020. Svedok sa na ústne pojednanie nedostavil, o čom správca dane spísal úradný záznam č. 101518622/2020 zo dňa 02.10.2020.

10. Žiadosťou č. 101540585/2020 zo dňa 7.10.2020 požiadal správca dane Okresné riaditeľstvo Policajného zboru v Košiciach o predvedenie svedka H. I., bývalého konateľa spoločnosti HESKONT, s. r. o. Okresné riaditeľstvo Policajného zboru v Košiciach odstúpením č. ORPZ-KE-OPP8-4-033/2020 zo dňa 15.10.2020 oznámilo správcovi dane, že svedok H. I. sa v čase predvedenia na adrese nenachádzal. Jeho stará mama F. J. uviedla, že na uvedenej adrese nebýva už asi 5 rokov. Presnú adresu, ako aj telefonický kontakt na menovaného uviesť nevedela, z uvedeného dôvodu nebol H. I. predvedený na ústne pojednanie ako svedok. O týchto skutočnostiach spísal správca dane úradný záznam č. 101716050/2020 zo dňa 20.10.2020.

11. Správca dane požiadal o súčinnosť VÚB, a.s. v súvislosti s preverovaním dodávateľsko-odberateľských vzťahov a ekonomickej činnosti žalobcu, o čom spísal úradný záznam č. 101497889/2020 zo dňa 29.09.2020, ktorého súčasťou je aj odpoveď VÚB, a.s..

12. Správca dane zaslal žalobcovi oznámenie č. 101718272/2020 zo dňa 11.11.2020 o vzniknutých pochybnostiach v súvislosti so zdaniteľným obchodom a vyzval ho na ich odstránenie a vyjadrenie sa. Správcovi dane bola doručená odpoveď žalobcu č. 609645297/2020 zo dňa 27.11.2020, ktorej súčasťou boli aj prílohy. V odpovedi žalobca uviedol, že spoločnosť je jednoosobovou spoločnosťou a nemá dostatočné personálne kapacity na zabezpečenie všetkých projektov, preto spolupracuje so subdodávateľmi, ako bola aj spoločnosť HESKONT, s.r.o. Podklady boli poskytnuté za spoločnosť

HESKONT, s.r.o. páňovi Novotnému osobne po podpise rámcovej dohody o poskytovaní služieb, a to na USB kľúči, spolu s prihlasovacími údajmi do aplikácie ITMS2014+. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. vypracovala pre žalobcu v roku 2019 štyri žiadosti o platbu s prílohami k dátumom 05.07.2019, 09.08.2019, 15.08.2019, 08.10.2019, hlásenie o realizácii aktivít projektu ku dňu 13.08.2019, žiadosť o povolenie vykonania zmeny v zmluve o poskytnutí nenávratného finančného príspevku, tri monitorovacie správy a vyhlásenie na kvalifikovanie sa ako MSP, tiež vytvárala podklady pre elektronické štítky na potlač jednotlivých zakúpených strojov z projektu pre malé a veľké stroje, vrátane informačných tabúl. Ako dôkaz predložil žalobca prílohy nachádzajúce sa na čl. 87-145 administratívneho spisu správcu dane.

13. Správca dane nahliadol do spisového materiálu daňového subjektu HESKONT, s. r. o., u ktorého prebiehala daňová kontrola za zdaňovacie obdobie december 2019, a vyhotovil si overené kópie dokladov, a to oznámenia o daňovej kontrole, úradné záznamy, predvolanie na výsluch svedka, žiadosť o predvedenie.

14. Žalobcovi bolo doručené oboznámenie č. 100333742/2020 zo dňa 24.02.2021, ktorým správca dane informoval žalobcu o tom, aké skutočnosti boli počas daňovej kontroly zistené, a oznámil mu pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov a zároveň ho vyzval, aby sa k zisteným pochybnostiam vyjadril. K vlastným zisteniam z daňovej kontroly u spoločnosti HESKONT, s.r.o. správca dane uviedol, že táto spoločnosť so správcom dane nespolupracuje, konateľom spoločnosti bol H. I. od 16.11.2019 do 24.04.2020, toho času spoločnosť nemá žiadneho konateľa a spoločníkom spoločnosti je K. H., Srbská republika. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. nemala žiadne materiálne, personálne ani technické zabezpečenie pre realizovanie deklarovaných obchodov, spoločnosť dlhodobo nesídi na adrese, ktorá je uvedená ako jej sídlo v obchodnom registri, bývalého konateľa sa nepodarilo predvolať ani predviesť, spoločnosť je nekontaktná. Žalobca sa k oboznámeniu nevyjadril.

15. Správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100454464/2020 zo dňa 18.03.2021, podľa ktorého zistil za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2019 rozdiel dane v sume 5 300,00 eur. Správca dane v protokole vyzval žalobcu, aby sa v zmysle § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „daňový poriadok“) písomne vyjadril k protokolu, označil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, a predložil listinné dôkazy najneskôr do 30 pracovných dní od doručenia predmetného protokolu. Žalobca sa v stanovenej lehote nevyjadril, o čom správca dane vyhotovil úradný záznam č. 233934/2021 zo dňa 19.05.2021.

16. Dňa 09.06.2021 sa konateľ žalobcu C. D. E. dostavil na adresu daňového úradu a nahliadol do administratívneho spisu z daňovej kontroly žalobcu.

17. Dňa 19.05.2021 správca dane vydal rozhodnutie č. 234079/2021, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 5 300,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

18. Voči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101535445/2021 zo dňa 20.08.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

19. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí rekapituloval podstatné skutkové zistenia a priebeh doterajšieho konania, pričom tiež správne citoval dotknuté ustanovenia právnych predpisov, najmä zákona č.

222/2004 Z. z. a daňového poriadku a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“).

20. Žalovaný sa ďalej vyjadril k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu.

21. Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že v odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane uviedol, že nebolo preukázané, že faktúru vystavila spoločnosť HESKONT, s. r. o. pre žalobcu žalovaný poukázal na to, že meritom rozhodnutia správca dane nebolo vystavovanie faktúr, ale to, že žalobcovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ale len z dôvodu uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. To, že daňový subjekt disponuje faktúrami od dodávateľa, ešte nezakladá skutočnosť, že má nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pretože predloženie faktúr vyhotovených v zmysle § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. spolu s dodacími listami je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane.

22. K odvolacej námietke, podľa ktorej správca dane svojvoľne a bez opory v zákone preniesol zodpovednosť z dodávateľa na odberateľa – žalobcu, žalovaný zdôraznil, že v momente, ak vzniknú pochybnosti správcu dane o dôveryhodnosti zistených skutočností, musí daňový subjekt v zmysle § 45 ods. 2 daňového poriadku preukázať svoje tvrdenia, t. j. dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, kedy je daňový subjekt povinný preukazovať skutočnosti v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Správca dane vyzval žalobcu, aby svoje tvrdenia podložil náležitými dôkazmi, ktoré by preukázali vierohodnosť zdaniteľného obchodu tak, ako je to deklarované na faktúre. Keďže požadované dôkazy neboli predložené, správca dane preto pristúpil k prevereniu dodávateľa HESKONT, s. r. o., ktorý však bol nekontaktný.

23. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ nie je možné preveriť u niektorého z účastníkov zdaniteľného obchodu tie skutočnosti, ktoré sú dôležité pre správne určenie dane, považujú sa za nepreukázané. Tým pádom nebolo hodnoverne preukázané to, že fakturovaná služba bola skutočne dodaná, a to uvedeným dodávateľom na faktúre.

24. Do pozornosti žalobcu dal v tejto súvislosti žalovaný aj zásadu poctivého obchodného styku, podľa ktorej štatutárny orgán v zmysle § 135a Obchodného zákonníka musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu svojej činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, s ktorými sa rozhodne spolupracovať. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu chýbajú, tak v takom prípade ide o právny stav, ktorý v zmysle § 264 Obchodného zákonníka nepožíva právnu ochranu, t. j. pochybnosti správcu dane sú oprávnené.

25. Žalovaný tiež reagoval na námietku žalobcu, v zmysle ktorej správca dane nesprávne na vec aplikoval rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009, pretože v uvedenom rozsudku bol skutkový stav riadne zistený, čo nie je prípad žalobcu. Žalovaný k tomu uviedol, že táto námietka nie je opodstatnená, keďže správca dane v napadnutom rozhodnutí nezaložil svoje tvrdenia výslovne na citovanom rozsudku, ale použil ho iba subsidiárnym, t. j. podporným spôsobom k zisteným skutočnostiam, na základe ktorých tak rozhodol.

26. K odvolaciemu tvrdeniu, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav žalovaný uviedol, že správca dane naopak vyčerpávajúcim spôsobom vykonával úkony smerujúce k tomu, aby náležite zistil skutkový stav v zmysle § 44 ods. 1 daňového poriadku. Správca dane konal v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku tak, aby zistil čo najúplnejšie skutkový stav, napriek tomu, že dodávateľ žalobcu bol nekontaktný. Správca dane sa snažil zabezpečiť prítomnosť dodávateľa na ústnom pojednávaní (predvolanie č. 101408818/2020 zo dňa 08.09.2020 a žiadosť o predvedenie č. 101540585/2020 zo dňa 7.10.2020), vyhotovil dožiadania, na základe ktorých zisťoval informácie pre čo najúplnejšie preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov (dožiadanie č. 101283300/2020 zo dňa 10.08.2020 a úradný záznam č. 101497889/2020 zo dňa 29.09.2020), a opakovane vyzýval žalobcu, aby predložil doklady, preukazujúce zdaniteľný obchod a vyjadril sa k vzniknutým pochybnostiam (výzva č. 101124114/2020 zo dňa 06.07.2021, výzva č. 101283102/2020 zo dňa 10.08.2020, oznámenie č. 101718272/2020 zo dňa 11.11.2020 a oboznámenie č. 100333742/2020 zo dňa 24.02.2021).

27. Pokiaľ žalobca v odvolaní poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/16/2010 žalovaný uviedol, že nie je jednoznačne jasné, čo tým odvolávajúci sa sledoval, pretože citované odseky v predmetnom odvolaní sa týkajú situácie, kedy správca dane uzavrie svoje rozhodnutie na základe toho, že na jednej strane účastníkov zdaniteľného obchodu nastalo podvodné konanie. Predmetný skutkový stav správca dane uzavrel na základe toho, že v konaní nebolo preukázané, že fakturovanú službu reálne dodal dodávateľ HESKONT, s. r. o., v dôsledku čoho došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

28. Žalovaný tiež v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že žalobca nebol obmedzený v uplatnení svojich procesných práv, mal dosť času na predloženie dokladov a dôkazov, ktoré mohol predkladať v priebehu daňovej kontroly tak, aby odstránil vzniknuté pochybnosti správcu dane, pričom svoje zákonné možnosti nevyužíval, nevyužil svoje právo vyjadriť sa k vyhotovenému protokolu č. 100454464/2021 zo dňa 18.03.2021 napriek tomu, že na tento úkon bol správcom dane vyzvaný v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku.

29. V podanom odvolaní žalobca neuviedol žiadne nové skutočnosti, ani nepredložil také dôkazy a doklady, ktoré by mali vplyv na zistenia a rozhodnutie, preto žalovaný odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

30. V správnej žalobe žalobca označil napadnuté rozhodnutie žalovaného za arbitrárne a vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, v rozpore so zisteným skutkovým stavom, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia ako aj v rozpore s administratívnym spisom

31. Žalovaný sa napadnutom rozhodnutí vôbec nevysporiadal so skutočnosťou namietanou v odvolaní, že správca dane dospel napriek vykonaným dôkazom k rozhodnutiu, ktoré nemá oporu vo vykonaných dôkazoch.

32. Poukázal na skutkové zistenia, z ktorých vyplýva, že Spoločnosť HESKONT s.r.o. vystavila žalobcovi faktúru č. FV 19123110 a túto skutočnosť uviedla podanom v kontrolnom výkaze k DPH za mesiac december 2019. Žalobca uhradil faktúru č. FV 19123110, čo je preukázané bankovým výpisom. Žalobca tiež zdokladoval dodanie služieb od spoločnosti HESKONT s.r.o. Napriek týmto preukázaným skutočnostiam a len na základe skutočnosti, že spoločnosť HESKONT s.r.o. nekomunikovala so správcom dane dospel správca dane aj žalovaný k záveru, že zo strany spoločnosti HESKONT s.r.o. nebolo preukázané vystavenie faktúry pre žalobcu.

33. Pokiaľ žalovaný v napadnutom rozhodnutí tvrdí, že žalobca mal dostatok času na predloženie dokladov ale dostatočne nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu, žalobca poukazuje v správnej žalobe na to, že správca dane počas daňovej kontroly žiadnym spôsobom nešpecifikoval aké iné dokumenty a dôkazy je potrebné predložiť k preukázaniu tvrdených skutočností. V tejto súvislosti dal žalobca do pozornosti súdu rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 1 Vs/1/2020 z 18.5.2021, v zmysle ktorého I. Samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaneho tovaru odberateľovi, nemusí stačiť pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor svedeckej výpovede s tvrdeniami odberateľa a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočnenej verzii obchodnej transakcie, musí byť odberateľovi, na ktorom leží dôkazné bremeno, umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. II. Pokiaľ správca dane opiera svoje závery o to, že daňový subjekt dôkazné bremeno neuniesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. V prípade objektívne podložených pochybností správcu dane, je potrebné tieto oznámiť daňovému subjektu, čo má viesť k tomu, aby sa daňovému subjektu vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. III. Skutočnosť, že dodávateľ si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. napríklad nepodal daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa,

ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania odberateľa. Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu.

34. V bode 24 predmetného rozhodnutia je tiež uvedené, že „Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu. Uvedené je podporené obsažnou judikatúrou tak najvyššieho súdu (napr. 2Sžf/4/2009; 5Sžf/97/2009; 3Sžf/1/2010; 3Sžf/1/2011; 6Sžf/19/2011; 8Sžf/32/2014 a pod.), ako aj rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (napr. vo veciach Optigen Ltd (C-354/03); Fulcrum Electronics Ltd C-353/03); Bond House Systems Ltd (C484/03); Kittel (C-439/04); Inter-Mark Group (C-530/09). Predkladajúci senát poukázal na to, že v rámci daňového konania nebolo podvodné konanie žalobcu preukázané ani len správcom dane tvrdené.“

35. Na základe vyššie citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR žalobca tvrdí, že žalovaný bez zákonnej opory rozšíril dôkaznú povinnosť žalobcu na konanie alebo nekonanie svojho dodávateľa - spoločnosti HESKONT s.r.o. To, že spoločnosť HESKONT s.r.o. nedostatočne komunikovala vyhodnotil správca dane v neprospech žalobcu, čo je neprípustné. Taktiež žalovaný vo svojom rozhodnutí nekonštatuje, že by sa jednalo zo strany žalobcu o podvodné konanie. Touto vadou zákonnosti žalovaný bez zákonnej opory rozširuje zodpovednosť za nekonanie subjektu HESKONT s.r.o. na žalobcu a trpí ňou aj prvostupňové konanie.

36. Nesprávne právne posúdenie veci v zmysle § 191 ods.1 písm. c) SSP vidí žalobca v rozpore medzi výrokom napadnutého rozhodnutia a vykonanými dôkazmi. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že žalobca predložil všetky potrebné dokumenty, avšak žalovaný dospel k záveru, že nie sú dostatočné

37. Nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov v zmysle § 191 ods.1 písm. d) SSP vidí žalobca v bezdôvodnom rozšírení dôkazného bremena žalobcu, kde nespolupráca spoločnosti HESKONT s.r.o. so správcom dane je posúdená na závalu žalobcu, ktorý nemal ako primäť spoločnosť HESKONT s.r.o. k spolupráci a taktiež v tvrdení žalovaného, že žalobca nepredložil všetky potrebné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení bez toho, aby tieto dôkazy špecifikoval.

38. Rozpor medzi skutkovým stavom a administratívnymi spismi, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia v zmysle § 191 ods.1 písm. f) SSP vidí žalobca v tom, že žalovaný tvrdí napriek vykonaným dôkazom, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu medzi žalobcom a spoločnosťou HESKONT s.r.o.

39. Na základe vyššie uvedeného žalobca navrhol, aby Krajský súd v Prešove zrušil napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na nové konanie.

IV.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe, replika, duplika

40. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 17.05.2022, v ktorom k žalobnej argumentácii uviedol, že správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. (správne malo byť HESKONT, s.r.o., pozn. súdu) z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., keďže dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

41. Podľa žalovaného podmienky stanovené v zákone č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri dobromyseľnosti platiteľa prijímajúceho zdaniteľný obchod. Naopak, zákonodarca pre ľahkú zneužiteľnosť požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, čo sa v tomto prípade nestalo. Správca dane postupoval zákonným spôsobom keď preveroval splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane žalobcom.

42. Vzhľadom na uvedené žalovaný nepovažuje argumentáciu žalobcu v žalobných námietkach za opodstatnenú. Správca dane dodržal zásadu zákonnosti a riadil sa všeobecne záväznými právnymi predpismi (hmotnými aj procesnými), zásadou objektívnej pravdy, keď zisťoval a zistil v náležitom rozsahu skutkový stav vecí, zásadu úzkej súčinnosti správcu dane a účastníkov konania, keď vytvoril dostatočné podmienky, aby žalobca mohol realizovať svoje práva, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď hodnotil každý dôkaz samostatne a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti z hľadiska ich pravdivosti a preukaznej hodnoty na zabezpečenie presného, pravdivého a úplného zistenia skutkového stavu. Pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

43. Z uvedených dôvodov považujeme žalovaný napadnuté rozhodnutie za zákonné, založené na správnom právnom posúdení veci, vydané na základe dostatočného zistenia skutkového stavu, preskúmateľné, a preto navrhol žalobu v plnom rozsahu zamietnuť.

44. K vyjadreniu žalovaného zaujal stanovisko žalobca replikou zo dňa 06.07.2022, v ktorej poukázal na to, že vyjadrenie žalovaného je iba všeobecné, nereagujúce na žalobné body. Upozornil tiež na skutočnosť, že nikdy neobchodoval so spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. uvádzanou vo vyjadrení žalovaného. Záverom uviedol, že na žalobe trvá v celom rozsahu.

45. Žalovaný svoje právo reagovať na repliku žalobcu duplikou nevyužil.

V.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

46. Krajský súd v Prešove ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal v rozsahu žalobných dôvodov v zmysle § 134 ods. 1 SSP, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a v zmysle § 107 ods. 1 písm. a) SSP o veci rozhodol na pojednávaní konanom dňa 14.02.2023.

47. V rámci svojho prednesu na pojednávaní žalobca zotrval v celom rozsahu na podanej správnej žalobe a jej dôvodoch. Žalovaný taktiež poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a svoje písomné vyjadrenie k správnej žalobe. Osobitne poukázal na skutočnosť, že dôvodom pre neuznanie práva na odpočítanie dane žalobcovi nebola iba nekontaktnosť dodávateľskej spoločnosti, ale aj skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť nedisponovala materiálnymi, personálnymi ani technickými prostriedkami na poskytnutie fakturovaných služieb, pričom možnosť, že služby boli poskytnuté iným subjektom z dokazovania nevyplynula.

48. Podľa § 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.

49. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

50. Podľa § 180 ods. 1 SSP, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

51. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

52. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným

kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

53. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

54. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

55. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

56. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

57. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

59. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

60. Podľa § 24 ods. 2 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.

61. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

62. Správca dane svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 5 300,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že k dodaniu zdaniteľného plnenia od spoločnosti HESKONT, s.r.o. došlo tak, ako to bolo uvedené na spornej faktúre. Správca dane poukázal v odôvodnení svojho rozhodnutia na skutočnosť, že konateľ dodávateľskej spoločnosti HESKONT, s.r.o. H. I. sa nedostavil ako svedok za účelom vypočutia k správcovi dane, ani nebol predvedený, pričom bolo zistené, že je nekontaktný. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. bola v čase rozhodovania správcu dane bez konateľa, keďže H. I. funkcia konateľa skončila dňa 24.04.2020.

63. Z uvedeného správca dane v odôvodnení rozhodnutia uzavrel (str. 7 prvostupňového rozhodnutia), že „zistenie nekontaktnosti v prípade daňových subjektov vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov znejúcich na ich meno a odôvodňuje pochybnosť o ich pravosti a o pravdivosti údajov v nich uvedených. V prípade, ak sa daňový subjekt správcovi dane vyhýba alebo svojím konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt.“ Takýto nepreukazný doklad, ktorý nebolo možné overiť u obchodných partnerov a dodávateľov je podľa správcu dane nepreukazný a teda sám osebe „nepreukazuje, že sa deklarovaný obchod uskutočnil resp. že sa uskutočnil tak, ako je v doklade uvedené.“

64. Na základe uvedeného dospel správca dane k záveru, že žalobca síce tvrdí, že plnenie fakturované spornou faktúrou vykonala spoločnosť HESKONT, s.r.o., predložil aj doklady, ale hodnoverne nepreukázal, že k dodaniu služby skutočne došlo spoločnosťou uvedenou na faktúre.

65. Žalovaný sa s týmto právnym posúdením veci správcom dane stotožnil, pričom na str. 7 napadnutého rozhodnutia v zásade tieto závery replikoval a konštatoval, že „pokiaľ nie je možné u niektorého z účastníkov zdaniteľného obchodu preveriť skutočnosť dôležitú pre správne určenie dane, považujú sa za nepreukázané. Tým pádom nebolo hodnoverne preukázané to, že fakturovaná služba bola skutočne dodaná, a to uvedeným dodávateľom na faktúre.“ K zisteniam a právnym záverom správcu dane tiež žalovaný konštatoval, že správca dane netvrdil u žalobcu účasť na podvodnom konaní, ale nepreukázanie, že fakturovanú službu reálne dodal dodávateľ HESKONT, s.r.o. Žalovaný tiež zhodne so správcom dane poukázal na zásadu poctivého obchodného styku a z nej plynúcu povinnosť štatutárneho orgánu podľa § 135a Obchodného zákonníka mať vedomosť nie len o obsahu a rozsahu jeho obchodnej činnosti, ale aj o subjektoch, s ktorými sa rozhodne spolupracovať.

66. K uvedeným záverom daňové orgány došli napriek tomu, že žalobca predložil prílohou k svojmu vyjadreniu zo dňa 27.11.2020 dôkazy o tom, že služba mu bola skutočne dodaná, a to v zmysle zmluvy a faktúry (dôkazy na č. I. 87-145 administratívneho spisu). Daňové orgány sa obsahom týchto dôkazov nezaoberali s poukazom na to, že ich hodnovernosť nie je možné pre nekontaktnosť dodávateľa preveriť.

67. Z uvedených konštatácií v odôvodneniach rozhodnutí daňových orgánov je teda možné jednoznačne uzavrieť, že dôvodom, pre ktorý nebolo žalobcovi uznané právo na odpočet dane napriek predloženiu dôkazov o tom, že služba mu poskytnutá bola, bolo nepreukázanie, že fakturovanú službu mu dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

68. V tejto súvislosti je potrebné v prvom rade poukázať na závery aktuálnej a s prejednávanou vecou súvisiacej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej „SD EÚ“), konkrétne vo veci *Kemwater ProChemie* a veci *D. B. H.*, ktoré boli reflektované aj v rozhodnutiach Ústavného súdu SR, napr. č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 a č. k. I. ÚS 224/2022-50 zo 14. apríla 2022. V zmysle uvedených rozhodnutí pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samé osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia z 3. septembra 2020, *Vikingo Fővállalkozó, C-610/19*).

69. Podľa záverov Súdneho dvora EÚ v uznesení vo veci *D. B.*, *C-610/19* „smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti *Vikingo* odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, *Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549*, bod 49, a z 13. februára 2014, *Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69*, bod 31)“.

70. Z citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vyplýva, že v prípade spochybnených dodávateľov alebo subdodávateľov je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť

alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

71. V tejto súvislosti aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 uviedol, že „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

72. V zmysle 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 identita dodávateľa resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne, zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby.

73. Pre právne posúdenie predmetnej veci je podľa správneho súdu významná aj reflexia judikatórneho posunu Súdneho dvora EÚ v už uvádzaných rozhodnutiach Ústavného súdu SR.

74. V uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 a č. k. I. ÚS 224/2022-50 zo 14. apríla 2022 ústavný súd poukázal na citované uznesenie Súdneho dvora EÚ z 3. septembra 2021 vo veci D. B., C-610/19, z ktorého podľa ústavného súdu vyplýva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované Súdnym dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

75. Ústavný súd uviedol, že „V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivo požadovať (bod 56 uznesenia D. B.). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fovállalkozó). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.“

76. V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý spĺňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva do vyváženejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (ako to Súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku z 9. 12. 2021 vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (bod 29 rozsudku Kemwater ProChemie). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku Kemwater ProChemie), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.“

77. S prihliadnutím na citovanú judikatúru je možné uzavrieť, že medzi materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane patrí postavenie dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, avšak identita dodávateľa resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod. 25, Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26,27, ale tiež napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022, bod 31)

78. Z uvedeného vyplýva, že samotné spochybnenie dodávateľa uvedeného na faktúrach nepostačuje pre záver správcu dane o tom, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, pokiaľ nebolo preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či

vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom (napr. už citované rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022).

79. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že dodávateľ žalobcu spoločnosť HESKONT, s.r.o. bola v čase dodania služby platiteľom DPH. Žalovaný ani správca dane neklasifikovali konanie žalobcu alebo jeho dodávateľa ani ako daňový podvod, ani ako zneužitie práva, touto otázkou sa vôbec nezaoberali a v tomto smere ani neprodukovali žiadne dôkazy, z ktorých by mala vyplývať účasť žalobcu na daňovom podvode, resp. to, že o takomto konaní vedel, alebo vedieť mal, a to napriek tomu, že podľa Súdneho dvora EÚ môže byť jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (napr. rozhodnutie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 53). V takom prípade však je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak, než len na základe domnienok (rozhodnutie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 54; Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 03.09.2020, body 37, 43).

80. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal aj na skutočnosť, že daňový subjekt by si mal vo vlastnom záujme preverovať daňové subjekty, s ktorými obchoduje, aby predišiel riziku, že nebude schopný preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane.

81. V tejto súvislosti správny súd podotýka, že dodanie služby žalobcovi spoločnosťou HESKONT, s.r.o. správca dane spochybnil s poukazom na to, že spoločnosť je nekontaktná, nemá štatutárny orgán a dlhodobo nesídlí na adrese uvedenej v obchodnom registri. Túto skutočnosť však v zmysle citovanej judikatúry nie je možné pričítať na ťarchu žalobcu, keďže vo vzťahu k času, kedy obchod s dodávateľom žalobca uzatváral, neboli správcovi dane zistené a v rozhodnutí uvádzané žiadne okolnosti, ktoré by mali viesť k osobitnej ostražitosti žalobcu voči dodávateľskej obchodnej spoločnosti alebo jej konateľovi.

82. Z celého odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane nevyplýva, v čom konkrétne mala byť zo strany žalobcu zanedbaná nevyhnutná opatrosť, resp. aké ďalšie kroky mal za účelom preverenia dodávateľa podniknúť.

83. Správny súd tu poukazuje aj na ustálenú judikatúru týkajúcu sa obozretnosti podnikateľa, z ktorej vyplýva, že hoci je daňový subjekt povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať na predchádzanie jeho účasti na daňovom podvode (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54), nie je možno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky naň preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 56; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

84. Ako už na to bolo poukázané, nekontaktnosť súčasného spoločníka alebo konateľa dodávateľskej spoločnosti a jeho subdodávateľov nemôže byť spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021, obdobne Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022).

85. Širšie sa v tomto smere vyjadril aj ústavný súd, ktorý v už citovanom uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 konštatoval, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, medzi ktoré príkladom zaradil aj nekontaktnosť dodávateľa.

86. Pokiaľ žalovaný na pojednávaní dňa 14.02.2023 poukázal na to, že dôvodom neuznania práva na odpočet nebola iba nekontaktnosť dodávateľa, ale tiež to, že spoločnosť HESKONT, s.r.o. nemala žiadne materiálne, personálne ani technické zabezpečenie na realizovanie deklarováných obchodov (správca dane to uviedol na strane 8. odôvodnenia rozhodnutia), správny súd k tomu uvádza, že ani z rozhodnutia správcu dane, ani z rozhodnutia žalovaného nevyplýva dostatočne jednoznačne, zrozumiteľne a určito, na základe akých dôkazných zistení k tomuto záveru prišli. Navyše, v zmysle skôr citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci D. B., C-610/19 vyplýva, že ani prípadné preukázanie

tejto skutočnosti (nemožnosť dodania z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať) neznamená bez ďalšieho možnosť zamietnuť právo na odpočítanie dane.

87. Správny súd vychádzajúc z uvedených skutkových zistení a právneho posúdenia veci dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná a napadnuté rozhodnutia daňových orgánov je potrebné zrušiť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

88. Úlohou žalovaného po vrátení veci na ďalšie konanie bude vec opätovne právne posúdiť vo svetle právnych názorov vyslovených a citovaných v tomto rozhodnutí a dôkladne sa vysporiadať s otázkou, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať právny záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu.

89. O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal žalobcovi voči žalovanému právo na plnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, keďže žalobca mal vo veci plný úspech. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

90. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

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