

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 1S/3/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200017
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 12. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8022200017.3

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 CAKALEX GROUP s.r.o. so sídlom Werferova 6, Košice, IČO: 45 941 343, právne zastúpeného Marják, Ferenci & Partners s.r.o. so sídlom Tajovského 17, Košice, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o všeobecnej správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 11.11.2021 č. 102252909/2021, takto

rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 11. novembra 2021 číslo: 102252909/2021 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 14. júla 2021 číslo: 101227312/2021 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.
Pribeh administratívneho konania

Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u daňového subjektu SYKOROVA&PARTNERI, s.r.o., Húskova 1290/55, 040 23 Košice - mestská časť Sídliisko KVP, IČO 45941343, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. (odo dňa 7.12.2021 ako CAKALEX GROUP s.r.o., v ďalšom texte ako „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2019. Daňová kontrola bola prerušená na žiadosť daňového subjektu od 7.5.2020 do 30.9.2020 podľa § 6 ods. 2 zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení platnom od 25.4.2020. Správca dane oboznámil daňový subjekt so skutočnosťou, že dňom 1.10.2020 pokračuje vo výkone daňovej kontroly.

Zamestnanci správcu dane spísali dňa 11.3.2020 s daňovým subjektom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100658031/2020, v ktorej daňový subjekt uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti je vedenie účtovníctva, ekonomiky, daňového a ekonomického poradenstva.

Daňovou kontrolou bolo zistené, že najväčšie odpočítanie dane v celkovej sume 9 900,00 eur si daňový subjekt uplatnil za vysielanie reklamného spotu na LED obrazovke v období od 1.11.2019 do 30.11.2019 s názvom „SYKOROVA&PARTNERI“ od dodávateľa HESKONT, s.r.o., Jelenia 1, 811 06 Bratislava, IČO 52 377 920, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. (ďalej len „HESKONT, s.r.o.“) na základe faktúr č. B., C., D. XXFP/XXX zo dňa 29.11.2019, dátum dodania 29.11.2019, základ dane 27 900,00 eur, DPH 20 % 5 580,00 eur a č. B., int. č. XXFP/XXX zo dňa 29.11.2019, dátum dodania 29.11.2019, základ dane 21

600,00 eur, DPH 20 % 4 320,00 eur (ďalej len ako „faktúry“). K faktúram boli pripojené rozpisy reklamných spotov na miestach uvedených na faktúre.

Daňový subjekt predložil k uvedeným faktúram originál zmluvy o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 30.10.2019 uzatvorenej medzi daňovým subjektom HESKONT, s.r.o. a daňovým subjektom SYKOROVA&PARTNERI, s.r.o., a fotodokumentáciu s LED obrazovkami (BA - Svornosti, Palackého Košice, BA-OC HRON, BA - Cesta na Senec).

Podľa predloženej zmluvy o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 30.10.2019, čl. II predmetom zmluvy bol záväzok poskytovateľa umiestňovať v súlade s podmienkami dojednanými v tejto zmluve a s ustanoveniami platných právnych predpisov Slovenskej republiky reklamné formáty objednávateľa prostredníctvom ich odvysielania na LED veľkoplošnej obrazovke v súlade so zadaním (objednávkou) objednávateľa a povinnosť objednávateľa poskytovať poskytovateľovi dohodnutú súčinnosť a zaplatiť mu dohodnutú cenu za umiestnenie reklamných formátov. Umiestnenie bolo Košice - Palackého, Liptovský Mikuláš - OC Nicolaus, Bratislava - OC Tesco, Cesta na Senec, Bratislava - Slovnaftská, Bratislava - OC Hron.

Konateľka žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100312009/2021 zo dňa 23.2.2021 uviedla, že objednávka bola realizovaná na základe telefonického rozhovoru alebo aj mailom. K predloženiu reklamných spotov na CD, resp. DVD nosiči uviedla, že spoločnosťou HESKONT, s.r.o. boli žalobcovi zaslané fotky a reklamný spot, ktorý táto firma vytvorila na základe predlohy web stránky spoločnosti. Videoukážku vzoru spotu ukázala konateľka k nahliadnutiu zamestnancom správcu dane v počítači dňa 23.2.2021. Kto bol zhotoviteľom a majiteľom obrazoviek, nevedela uviesť.

Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100312009/2021 zo dňa 23.2.2021 vyplýva, že zamestnanci správcu dane oboznámili žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu výkonu daňovej kontroly.

Z dôvodu výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 žalobcu správca dane nahliadol do spisu týkajúceho sa daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2019 u daňového subjektu MODANOEMI s.r.o., 072 34 Zalužice 50, IČO 50 243 632, DIČ XXXXXXXXXX, IČ DPH A. XXXXXXXXXX (ďalej len ako „MODANOEMI s.r.o.“), konkrétne do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101543416/2020 zo dňa 7.10.2020 a do oboznámenia kontrolovaného daňového subjektu so zistenými skutočnosťami č. 100203858/2021 zo dňa 4.2.2021. Správca dane zistil, že dňa 7.10.2020 bola spísaná zápisnica č. 101543416/2020 so A. E. F.. Svedok E. F. do zápisnice uviedol, že v období od 10.10.2019 do 31.3.2020 bol konateľom spoločnosti HESKONT, s.r.o. Prepis spoločnosti bol s novým spoločníkom G. E. realizovaný u notára v Košiciach, na meno notára si nespomenul. Prítomní pri prepise boli E. F., G. E. a notár. Spoločnosť predal za 5 000,00 eur, vyplatené mu boli necelý týždeň po tom v hotovosti, presne nevedel kde. S G. E. sa poznajú dlhšie, on býva v Košiciach dlhé roky, náhodne sa stretli a ponúkol mu spoločnosť. Ďalej uviedol, že má odovzdávací protokol a e-mailom ho mal zaslať správcovi dane. Ako konateľ iba on konal za spoločnosť HESKONT, s.r.o. Na komunikovanie so správcou dane, keď bol jej jediným konateľom, bol oprávnený on osobne. Hlavným predmetom činnosti spoločnosti HESKONT, s.r.o. za obdobia, v ktorých bol jej jediným konateľom, t. j. od 10.10.2019 do 31.3.2020 bolo sprostredkovanie, marketing, reklamné služby. Nič nevyrábala. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Všetko riešil osobne on. Služby boli realizované prostredníctvom živnostníkov, ktorých hľadal cez internet. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. v období, keď bol jej jediným konateľom, na podnikanie nevyužívala priestory mimo sídla spoločnosti. Sídlo spoločnosti sa využívalo ako adresa na doručovanie. Účtovníctvo viedla externá firma, názov si nespomenul, ale uviedol, že dodatočne zistí a e-mailom oznámi. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. obchody s majetkovo, resp. personálne prepojenými osobami nevykonávala. Spoločnosť HESKONT, s.r.o. vykonávala úhrady prijatých faktúr, resp. dokladov bezhotovostne, cez účet aj v hotovosti. V prípade doručenia zásielok kuriérom platil za tovar aj v hotovosti. Platby za tovary a služby od svojich zákazníkov (odberateľov) prijímala spoločnosť HESKONT, s.r.o. cez bankový účet, ale platby boli aj v hotovosti, ktoré evidoval

iba on cez virtuálnu pokladnicu. Ďalej sa vyjadril k bankovým účtom, ich založeniu, zrušeniu, virtuálnej pokladnici. Správca dane s E. F. dohodol, že doklady - odovzdávací protokol a údaje o účtovníckej firme spoločnosti HESKONT, s.r.o., zašle e-mailom správcovi dane do 15.10.2020, čo však neurobil.

Daňový úrad Prešov za účelom získania dokladov od deklarovaného dodávateľa HESKONT, s.r.o. zaslal dňa 9.10.2020 predvolanie č. 101552899/2020 zo dňa 8.10.2020 na výsluch svedka G. E., H. I. XX, E. XXX XX, A. I., ktorému E. F. odovzdal všetky doklady. Zásielka bola vrátená na Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné dňa 20.10.2020 s uvedením poznámky „nepoznať“. Doručená bola dňa 20.10.2020 podľa § 31 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov. Predvolaný svedok sa výsluchu nezúčastnil.

Podľa údajov z výpisu z obchodného registra v spoločnosti HESKONT, s.r.o. bol štatutárnym orgánom - konateľom E. F. od 10.10.2019 do 31.3.2020. Od skončenia jeho funkcie konateľa je spoločnosť bez štatutárneho zástupcu. Jediným spoločníkom sa stal od 25.4.2020 G. E., H. I. XX, E. XXX XX, A. I., ktorý je na adrese trvalého pobytu neznámy.

Podľa údajov z ISFS v HESKONT, s.r.o. začala dňa 1.6.2020 daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019. Doklady k výkonu daňovej kontroly neboli správcovi dane predložené.

Z kontrolného výkazu spoločnosti HESKONT, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2019 správca dane zistil, že jediným dodávateľom spoločnosti mala byť spoločnosť Baner Trade s.r.o., IČ DPH A.. V obidvoch spoločnostiach HESKONT, s.r.o. a Baner Trade s.r.o. bol v zdaňovacom období november 2019 konateľom pán E. F., ktorý za obidve spoločnosti podal daňové priznanie k DPH za november 2019. Preverovaním správcu dane bol takto zistený rozpor vo vyjadrení svedka E. F. v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101543416/2020 zo dňa 7.10.2020 a v podanom kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie november 2019. Napriek tomu, že v kontrolnom výkaze za november 2019 spoločnosť HESKONT, s.r.o. uviedla ako jediného dodávateľa spoločnosť Baner Trade s.r.o., Karol Novotný do zápisnice správcu dane prehlásil, že spoločnosť HESKONT, s.r.o. obchody s majetkovo, resp. personálne prepojenými osobami nevykonávala.

Podľa údajov z výpisu z obchodného registra v spoločnosti Banner Trade s.r.o. došlo k zmene štatutárneho orgánu, E. F. bol konateľom od 24.06.2019 do 31.12.2019, od 30.12.2019 sa stal konateľom J. K., K. L. X, M. XXXX, N.. Posledné daňové priznanie DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie december 2019, od nasledujúceho zdaňovacieho obdobia daňové priznania DPH nepodával.

V súvislosti s úkonmi Daňového úradu Bratislava bolo dňa 1.10.2020 vykonané miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti Baner Trade s.r.o., pričom bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nenachádza, zásielky správcu dane adresované spoločnosti sa z uvedenej adresy vracali s poznámkou „adresát neznámy“. Na základe všetkých skutočností o uvedenej spoločnosti Daňový úrad Bratislava zrušil spoločnosti registráciu pre daň z pridanej hodnoty uplynutím dňa 31.12.2020.

Podľa údajov z ISFS v spoločnosti Baner Trade s.r.o. začala dňa 29.6.2020 daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019. Keďže daňový subjekt neumožnil správcovi dane DU Prešov vykonať daňovú kontrolu, správca dane zaslal dňa 19.1.2021 daňovému subjektu oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok za uvedené zdaňovacie obdobie. Správca dane spísal zápisnicu č. 100488396/2021 zo dňa 25.3.2021.

Na základe uvedených zistení správca dane uviedol, že žalobca počas kontroly nepreukázal správcovi dane splnenie podmienok stanovených v § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z

pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri fakturovaných obchodoch od deklarovaného dodávateľa HESKONT, s.r.o. podľa predložených faktúr, keďže jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie deklarovaných služieb v rozsahu a od dodávateľa uvedeného na faktúre, neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočítanie dane viaže. Deklarovaný dodávateľ nepreukázal reálne dodanie služieb a vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Z daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 100492897/2021 zo dňa 25.3.2021 vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorý bol daňovému subjektu doručený dňa 19.4.2021. Daňový subjekt elektronicky doručil na daňový úrad písomné vyjadrenie k protokolu.

Dňa 1.7.2021 sa na Daňový úrad Prešov dostavila C. M. O., daňová poradkyňa, s ktorou zamestnanci správcu dane spísali zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101130647/2021 zo dňa 1.7.2021, v ktorej prerokovali pripomienky predložené daňovým subjektom v zaslanom vyjadrení. Správca dane v zápisnici uviedol, že daňový subjekt počas výkonu vyrubovacieho konania nepredložil žiadne nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly. Správca dane ďalej uviedol, že trvá na svojich zisteniach uvedených v protokole.

Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 101227312/2021 zo dňa 14.7.2021, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 9 900,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2019.

Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie zo dňa 26.8.2021

O odvolaní rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím číslo: 102252909/2021 zo dňa 11.11.2021, ktorým rozhodnutie správcu dane zo dňa 14.7.2021 potvrdil.

II.

Zhrnutie rozhodnutia žalovaného

V správnu žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaný rekapituloval odvolacie námietky žalobcu a správne citoval dotknuté ustanovenia relevantných právnych predpisov.

K odvolacím námietkam žalobcu v prvom rade uviedol, že nespochybňuje súčinnosť poskytovanú žalobcom v priebehu daňovej kontroly.

Konštatoval, že žalobca vykonávajúci podnikateľskú činnosť podľa § 2 Obchodného zákonníka musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu svojej podnikateľskej činnosti, ale aj o subjektoch, s ktorými spolupracuje pri svojej podnikateľskej činnosti. Je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov; ak ju však nepreverí, vystavuje sa v prípade dane z pridanej hodnoty riziku, že nesplní zákonné podmienky nároku na odpočítanie dane uvedené v § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Zdôraznil, že správca dane pri nepriznaní práva na odpočítanie dane nevychádzal len z predložených faktúr, ale vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či a ako kontrolovaný daňový subjekt prijal fakturované služby, a či údaje uvedené na faktúre odrážajú skutočnosti tak, ako nastali. Na základe vykonaného dokazovania spochybnil skutočnosť, že zdaniteľný obchod deklarovaný spornými faktúrami bol realizovaný tak, ako je na nich uvedený. V tejto súvislosti poukázal na to, že

dodávateľ žalobcu spoločnosť HESKONT, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov a služby realizovala prostredníctvom živnostníkov, pričom svedok E. F., ako bývalý konateľ HESKONT, s.r.o. nevedel uviesť, o ktorých dodávateľov išlo. Doklady - odovzdávací protokol po predaji firmy, ako aj údaje o účtovníckej firme spoločnosti HESKONT, s.r.o., ktorú mal po dohode zaslať tento svedok správcovi dane, neboli správcovi dane doručené. Od skončenia jeho funkcie konateľa je HESKONT, s.r.o. bez štatutárneho zástupcu a jediný spoločník od 25.4.2020 je občan Srbskej republiky, ktorý je na adrese trvalého pobytu neznámy. Podľa evidencie správcu dane u daňového subjektu HESKONT, s.r.o. dňa 1.6.2020 začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019, pričom doklady k výkonu daňovej kontroly neboli správcovi dane predložené. Podľa kontrolného výkazu za december 2019 HESKONT, s.r.o. uviedla ako jediného dodávateľa Baner Trade s.r.o., v ktorej bol E. F. konateľom od 24.6.2019 do 31.12.2019. Uvedené však vyvracia tvrdenie toho istého svedka, že Baner Trade s.r.o. v decembri 2019 nedodávala pre HESKONT, s.r.o. žiadny tovar a služby a HESKONT, s.r.o. nevykonávala obchody s majetkovo alebo personálne prepojenými osobami. Z evidencie správcu dane tiež bolo zistené, že u daňového subjektu Baner Trade s.r.o. začala dňa 29.6.2020 daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019, pričom tento daňový subjekt neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu a kontrola bola ukončená určením dane podľa pomôcok.

Žalovaný poukázal aj na rovnaké zistenia u daňového subjektu MODANOEMI s.r.o., Zalužice 50, ktorej mal dodať marketingové služby tiež dodávateľ HESKONT, s.r.o., a ktoré neboli preukázané.

K fotodokumentácii poskytnutej služby, na ktorej boli zachytené LED obrazovky a videoukážka s reklamou pre žalobcu, ktoré v rámci kontroly boli žalobcom predložené žalovaný iba stručne uviedol, že tieto nemožno považovať za dôkaz preukazujúci poskytnutie fakturovaných služieb práve deklarovávaným dodávateľom.

Na základe uvedeného žalovaný uzavrel, že keďže daňový subjekt deklarovanie dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre spoľahlivo nepreukázal, správca dane nemohol uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

III.

Argumenty žalobcu v podanej žalobe

Včas podanou správnu žalobou doručenou správne súdu dňa 18.1.2022 žalobca namietal, že žalovaný na neho preniesol dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie dodania služby spoločnosťou HESKONT, s.r.o. Poukázal na to, že v konaní predložil všetky potrebné doklady preukazujúce dodanie služby a navrhol v tomto smere aj vypočítanie svedkov. Účtovné doklady žalobcu preukazujú aj reálnu odozvu dodaných reklamných spotov u odberateľov. Žalovaný sa však predloženými dôkazmi o dodaní služby dostatočne nezaoberal.

To, že dodávateľ žalobcu neposkytol správcovi dane súčinnosť a rovnako tak ani jeho subdodávateľ nie je možné vykladať na ťarchu žalobcu, ktorý si svojho dodávateľa riadne preveril.

Žalobca tiež namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci N. P. G., C-80/11 a C-142/11, resp. Stroj trans C-642/11. Konštatoval, že správca dane nemôže zo skutočností týkajúcich sa výlučne dodávateľa žalobcu odvodzovať akékoľvek závery vo vzťahu ku skutočnostiam, ktoré žalobca riadne preukázal.

Žalovaný tiež neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo a na ktoré žalobca upozorňoval.

Na základe uvedeného navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101227312/2021 zo dňa 14.7.2021. Navrhol tiež priznať správnej žalobe odkladný účinok.

IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe, replika a duplika

Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním č. 100667667/2022 zo dňa 31.3.2022 doručeným správne súdu dňa 1.4.2022.

K námietkam uvedeným v žalobe uviedol, že skutkový stav dostatočne podrobne popísal zistený skutkový stav a všetky zistené skutočnosti vyhodnotil, pričom sa zaoberal aj námietkami žalobcu.

Trvá na tom, že v konaní získal správca dane dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že žalobca neoprávnené odčítal daň z faktúr od dodávateľa HESKONT, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období november 2019, nevybočil zo základných zásad daňového konania a rešpektoval práva žalobcu.

S návrhom na priznanie odkladného účinku správnej žalobe vyjadril nesúhlas a žalobu navrhol v celom rozsahu zamietnuť.

Replikou zo dňa 16.5.2022 žalobca zaujal stanovisko k vyjadreniu žalovaného a uviedol, že s týmto sa nestotožňuje, keďže žalovaný nijak neodôvodnil nim tvrdené skutočnosti.

Žalovaný dupliku nepodal.

V.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

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. 2 SSP o veci rozhodol bez nariadenia pojednávania.

O návrhu žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe rozhodol správny súd uznesením č. k. 1S/3/2022-58 zo dňa 18.8.2022 tak, že návrh zamietol.

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.

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.

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.

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.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né 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.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov 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.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov 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.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov 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.

52. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov daňový subjekt preukazuje

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

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov 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.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov 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.

Správca dane svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 9 900,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2019 odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že k dodaniu zdaniteľného plnenia v podobe reklamných služieb od spoločnosti HESKONT, s.r.o. nedošlo tak, ako to bolo uvedené na faktúrach.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania počas daňovej kontroly konštatoval, že zistenia o deklarovanom dodávateľovi HESKONT, s.r.o. a jeho subdodávateľoch (sumarizované v časti I a II tohto rozhodnutia) vyvracajú vierohodnosť a preukaznosť dokladov znejúcich na jeho meno a odôvodňujú pochybnosť o ich pravosti a o pravdivosti údajov v nich uvedených. Preverovaniami správcom dane u deklarovaného dodávateľa HESKONT, s.r.o. nebolo preukázané reálne dodanie služieb a vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. podľa vystavených faktúr pre žalobcu.

Správny súd v tomto smere považuje za významnú aj žalovaným skutočnosť vyplývajúcu z obsahu napadnutých rozhodnutí a administratívneho spisu, a to že žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil aj navrhol dôkazy svedčiace o tom, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané. Dodanie plnenia preukázané fotodokumentáciou zachytávajúcou LED obrazovky s reklamou žalobcu a videoukážka s reklamou pre žalobcu správca dane nespochybnil a vo svojom vyjadrení k tejto časti dokazovania poukázal iba na to, že z predložených dôkazov nevyplýva dodanie služby dodávateľom uvedeným na faktúre.

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 H. B. E., prípadne aj na závery súvisiaceho rozhodnutia rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 334/2017 z 23.03.2022, ktoré boli reflektované aj v rozhodnutí Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15.02.2022. V zmysle uvedených rozhodnutí finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20), 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. Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca však samé osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia z 3. septembra 2020, H. B., C-610/19.).

Podľa záverov Súdneho dvora EÚ v uznesení vo veci H. 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)“.

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.

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.“

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.

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

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 H. 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.

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 H. 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 H. B.). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.

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 zadované 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.“

S prihladnutím 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)

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).

Vykonaným dokazovaním bolo spoľahlivo preukázané, že dodávateľ žalobcu spoločnosť HESKONT, s.r.o. bola v čase dodania služby platiteľom DPH. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ani z rozhodnutia správcu dane naopak nevyplývalo tvrdenie, že pri dodaní spochybenej služby došlo k daňovému podvodu vo vzťahu k DPH a že by o takomto podvode daňový subjekt vedel alebo vedieť mal.

Žalovaný poukázal 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.

V tejto súvislosti správny súd podotýka, že pokiaľ dodanie služby žalobcovi spoločnosťou HESKONT, s.r.o. správca dane spochybnil s poukazom na to, že konateľ tejto spoločnosti (vo funkcii v čase tvrdeného dodania služby) nevedel uviesť žiadnych svojich subdodávateľov ani predložiť relevantné účtovné doklady o dodávateľskej spoločnosti, túto skutočnosť nie je možné pričítať na ťarchu žalobcu, keďže vo vzťahu k času, kedy obchod s dodávateľom žalobca uzatváral, neboli správcom dane zistené žiadne okolnosti, ktoré by mali viesť k osobitnej ostražitosti žalobcu voči dodávateľskej obchodnej spoločnosti alebo jej konateľovi.

Taktiež transakcie obchodného podielu spoločnosti HESKONT, s.r.o., na ktoré správca dane upozornil (teda prevod obchodného podielu na nekontaktného občana Srbskej republiky a odovzdanie celej dokumentácie a účtovných dokladov spoločnosti tejto osobe bez ustanovenia nového konateľa spoločnosti), a ktoré viedli aj k nepredloženiu účtovných dokladov svedčiacich o spornej transakcii medzi žalobcom a dodávateľom, resp. jeho subdodávateľmi sa uskutočnili až po spochybnených obchodných transakciách so žalobcom, pričom z dokazovania nevyplýval žiaden preukázateľný súvis medzi žalobcom a realizáciou týchto transakcií.

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.

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. H. B. E., 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 hlbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky naň preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (napr. H. B. E., 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).

Aj samotná nekontaktnosť súčasného spoločníka 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).

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.

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.

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.

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.

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

Poučenie:

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).