

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 2S/13/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200144
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 12. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200144.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a členov senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. v právnej veci žalobcu ASANARATES s.r.o., so sídlom Park Angelinum 4, 040 01 Košice, IČO: 36 606 693, zastúpeného konateľom A. B., právne zastúpeného advokátom JUDr. Vladimírom Kotusom, Advokátska kancelária so sídlom Žižkova 6, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 28. januára 2021 Číslo: 100149087/2021 na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 28. januára 2021 Číslo: 100149087/2021 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov zo dňa 15. októbra 2020 Číslo: 101587242/2020 a vec v r a c i a 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.

Závery správnych orgánov

Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako príslušný odvolací orgán dňa 28.01.2021 pod Číslom: 100149087/2021 rozhodol o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov zo dňa 15.10.2020 Číslo: 101587242/2020, ktorým správca dane podľa §68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 12 946,44 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2018 tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Prešov potvrdil.

V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca podal prostredníctvom právneho zástupcu proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov odvolanie s tým, že odvolacie námietky žalobcu v preskúmanom rozhodnutí konkretizoval.

Ďalej žalovaný uviedol, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu ASANARATES s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2018 na základe oznámenia z 09.01.2019, doručené daňovému subjektu 15.01.2019. V kontrolovanom zdaňovacom období poskytoval daňový subjekt deratizačné, dezinfekčné a dezinfekčné služby. V októbri 2018 si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Marfi minus s.r.o., Parková 45, Bratislava. Správca dane preveril uplatnené odpočítanie dane od uvedeného dodávateľa v celkovej výške 12 946,44 eura z prijatých faktúr

za uvedené zdaňovacie obdobie. Predmetom fakturácie bol tovar – K-othrine 25SC a Ficam 80WP, ide o insekticídne prípravky pre profesionálne použitie na ničenie škodlivého hmyzu a článkonožcov v potravinárskych i poľnohospodárskych prevádzkach.

Správca dane zaslal dodávateľovi Marfi minus s.r.o. výzvu, v ktorej žiadal poskytnúť konkrétne údaje a písomnosti súvisiace s vystavenými faktúrami pre kontrolovaný daňový subjekt. Písomnosť bola vrátená s poznámkou „adresát neznámy“

Ďalej správca dane vyzval listom Úrad verejného zdravotníctva SR Bratislava na poskytnutie údajov v zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku v tom zmysle, či obchodovanie s prípravkami Ficam 80WP a K-othrine 25SC podlieha vydávaniu osvedčenia o odbornej spôsobilosti na obchodovanie s veľmi jedovatými látkami a prípravkami a dezinfekčnými prípravkami na profesionálne použitie určené na dodanie konečnému spotrebiteľovi. Výzva bola doručená 02.05.2019. Správca dane nedostal žiadnu odpoveď, pričom opätovne vyzval Úrad verejného zdravotníctva SR, na základe opätovnej výzvy mu bola doručená odpoveď dňa 14.11.2019, v ktorej Úrad verejného zdravotníctva SR uviedol, že osvedčenie o odbornej spôsobilosti sa vydáva iba pre konkrétnu fyzickú osobu. Konateľovi spoločnosti Marfi minus s.r.o. je oprávnený vydať takéto osvedčenie Regionálny úrad verejného zdravotníctva so sídlom v Košiciach. Z komunikácie s príslušným úradom bolo zistené, že konateľovi C. D. nebolo vydané osvedčenie o odbornej spôsobilosti.

V rámci výkonu ďalej kontroly za účelom overenia predložených dodávateľských faktúr a odpočítania dane vyzval správca dane kontrolovaný daňový subjekt na predloženie dokladov a poskytnutie vysvetlenia k prijatým faktúram od dodávateľa Marfi minus s.r.o. K tejto výzve bola zaevidovaná odpoveď, podľa ktorej spolupráca s Marfi minus s.r.o. bola nadviazaná osobným kontaktom s C. D., jej konateľom a následná komunikácia prebiehala telefonicky, objednávky mailom, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľom osobným motorovým vozidlom, ktorého evidenčné číslo a meno vodiča daňový subjekt nemá evidované, nepozná ho. Miesto nakládky tovaru mu nie je známe, miesto vykládky bolo v Košiciach a pri vykládke bol prítomný za Marfi minus s.r.o. C. D. a za ASANARATES s.r.o. E. A. B.. Výrobcom tovaru výrobkov Ficam 80WP a K-othrine 25SC je Bayer S.A.S., Lyon, Francúzsko a podľa predložených výpisov z Tatrabanky bolo 5 faktúr uhradených platbou z účtu.

Ako ďalej vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia, správca dane požiadal prostredníctvom elektronickej komunikácie banku UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s. o zaslanie informácií o bankovom účte uvedenom v tejto banke, ku ktorej výzve prišla odpoveď 21.10.2019, podľa ktorej uvedený účet patril spoločnosti Marfi minus s.r.o., Bratislava a bol zriadený 19.12.2017 Róbertom Baranom.

Ďalej z rozhodnutia odvolacieho orgánu je zrejmé, že správca dane zaslal predvolanie na výsluch C. D., tento sa dňa 03.12.2019 zúčastnil vypočúvania, o čom správca dane vyhotovil zápisnicu, v ktorej svedok uviedol, že v októbri 2018 vystupoval ako konateľ spoločnosti. Dôvodom ukončenia jeho funkcie bolo odvolanie majiteľom spoločnosti. Spoločnosť mala aj prokuristu F. G., ktorý vystupoval kedykoľvek za spoločnosť a zabezpečoval aj nákupy chemických prípravkov. V roku 2018 obchodovala spoločnosť s dezinfekčnou chémiou a stavebným materiálom, nemala zamestnancov, zamestnancom nebol ani on. Faktúry vystavoval osobne on, účtovníctvo za IV. štvrťrok a podanie daňového priznania k DPH riešil prokurista spoločnosti. Účtovné doklady za rok 2018 nepredložil, nevie, kde sa nachádzajú, prevzal ich prokurista spoločnosti a prisľúbil doložiť o tom potvrdenie. Podnikateľský účet má spoločnosť založený v H. D. a dispozičné právo k nemu mal on. S konateľom ASANARATES s.r.o. p. B. A. sa pozná cez spoločných známych, spolupráca začala v októbri 2018 a trvala do skončenia jeho pôsobenia v Marfi minus s.r.o. Medzi spoločnosťami nebola uzatvorená zmluva, jednotlivé dodávky boli na základe objednávok zadaných mailom. Svedok potvrdil, že všetky faktúry, ktoré boli predložené k nahliadnutiu (vystavené v októbri 2018), vyhotovil osobne on aj podpísal. Fakturované boli chemické prípravky. Daňové priznanie za IV. štvrťrok k DPH realizoval prokurista, ale podľa neho boli tieto faktúry zahrnuté v kontrolnom výkaze aj priznané v daňovom priznaní. Dodaný tovar nebol pred jeho predajom uskladnený v spoločnosti Marfi minus s.r.o. a doklady o nákupe predmetného tovaru svedok predložiť nevedel a dodal, že nákupom sa zaoberal prokurista. Ak nevedel prokurista tovar zabezpečiť, vtedy riešil nákup on v spoločnosti ALCHEM s.r.o. v Prešove. Ak tovar nakupoval on, bol prepravovaný z Prešova do Košíc so spoločnosti daňového subjektu. Ak predaj zabezpečoval prokurista, tovar prekladal v Košiciach z jeho auta do auta svedka a bol dodaný do Košíc na Hutnícku ulicu. Tovar bol nakupovaný výlučne pre potrebný spoločnosti ASANARATES s.r.o., nebol skladovaný, ale ihneď dodaný tejto spoločnosti. Správca dane svedkovi uviedol, že faktúra z 10.10.2018 nebola uvedená v kontrolnom výkaze, k čomu

sa nevedel svedok vyjadriť. Ďalej vo výpovedi uviedol, že on absolvoval všetky školenia potrebné pre udelenie osvedčenia o odbornej spôsobilosti na prácu s toxickými látkami, ale dodal, že nežiadal o jeho udelenie správnou formou, preto mu toto nebolo, ako to prikazuje zákon, vydané. V závere výpovede uviedol, že nepovažuje za potrebné uviesť iné skutočnosti, ktoré by bolo podstatné v obchodných vzťahoch uviesť.

Správca dane sa pokúsil vypočúť aj prokuristu spoločnosti F. G., s pobytom v Bulharsku, avšak v určený deň vypočúvania nebol prítomný predvolaný svedok.

Správca dane zistil, že spoločnosť Marfi minus s.r.o. podala daňové priznanie za IV. štvrťrok 2018, v ktorom uviedla vyrovnané vyššie obraty na DPH, ako aj pri odpočítaní dane a výslednú nízku daňovú povinnosť neuhradila. Kontrolný výkaz za toto obdobie podal C. D. a táto skutočnosť je v rozpore s výpoveďou svedka, ktorý uviedol, že daňové priznanie za toto obdobie podal prokurista spoločnosti. Ako vyplýva z kontrolovaného výkazu, spoločnosť uviedla dvoch dodávateľov a to ALPHA CORPORATION s.r.o. Bratislava, konateľ I. J., D. a END STORE s.r.o. Bratislava, konateľov F. G., D.. Za obe spoločnosti boli podané daňové priznania na DPH aj kontrolné výkazy rovnakou splnomocnenou osobou K. L.. Uvedené boli nízke daňové povinnosti, ktoré neboli uhradené. Marfi minus s.r.o. nemá podľa Obchodného registra SR od 05.12.2018 konateľa, iba prokuristu, ktorým je F. G.. Ako vypovedal svedok C. D., že ak chemické prípravky nenakúpil prokurista, tak nákup realizoval on od spoločnosti ALCHEM spol. s r.o. Senica. Podľa údajov z kontrolného výkazu, nebol v kontrolovanom zdaňovacom období realizovaný nákup chemických prípravkov od tohto dodávateľa.

Ďalej poukázal žalovaný na postup správca dane pri zisťovaní výpisov z účtu spoločnosti Marfi minus s.r.o. v UniCredit Bank, ako aj zisťovaní ďalších dôkazov, argumentov, ktoré by mali hodnoverne preukázať a potvrdiť dodanie tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o., pričom správca dane poukázal na to, že svedok C. D. svoje tvrdenia napriek príslubu predloženia dokladov a dôkazov ničím nepotvrdil. S vykonanými úkonmi a zisteniami z daňovej kontroly oboznámil správca dane daňový subjekt 19.12.2019, z nich vyplynulo, že kontrolovanému daňovému subjektu v zdaňovacom období október 2018 nevzniklo právo na odpočítanie DPH od dodávateľa Marfi minus s.r.o. za dodanie deratizačných, dezinfekčných a dezinfekčných prípravkov s názvom Ficam 80WP a K-othrine 25 SC z dôvodu, že nebolo preukázané splnenie základných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH.

K týmto zisteniam predložil daňový subjekt Vyjadrenie zo dňa 15.01.2020 prostredníctvom právneho zástupcu. Vyjadrenie daňového subjektu, ako aj stanovisko správca dane je uvedené v Protokole z daňovej kontroly, ktorý bol vypracovaný dňa 17.01.2020. V protokole takisto správca dane konštatoval porušenie ustanovení zákona o DPH s poukazom na to, že deklarovanému dodávateľovi tovaru nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona. Daňový subjekt predložil vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a správca dane následne po predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia a následného prerokovania podaných pripomienok daňového subjektu, ktoré sa uskutočnilo 14.10.2020 za prítomnosti splnomocneného zástupcu daňového subjektu a zamestnancov správca dane, vydal rozhodnutie zo dňa 15.10.2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 12 946,44 eura na DPH za zdaňovacie obdobie október 2018. Zároveň poukázal žalovaný na písomné oznámenie správca dane, že vydaným rozhodnutím došlo k omylu pri písaní, kde namiesto zdaňovacieho obdobia október 2018 bolo uvedené zdaňovacie obdobie november 2018.

Zároveň žalovaný citoval príslušné ustanovenia zákona o DPH ako aj Daňového poriadku, preskúmal rozhodnutie aj spisový materiál, s námietkami daňového subjektu sa vysporiadal, pričom v kontrolovanom zdaňovacom období október 2018 daňový subjekt deklaroval nákup tovaru chemických prípravkov od dodávateľa Marfi minus s.r.o. na základe predložených faktúr a z nich si uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške 13.946,44 eura. Žalovaný poukázal na zákonnú úpravu pri postupe a preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH a zároveň argumentoval tým, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru zaťažuje daňový subjekt a preto daňový subjekt okrem prijatých dodávateľských faktúr, skladovej evidencie a úhrad niektorých faktúr mal povinnosť predložiť správcovi dane dôkazy, ktoré by svedčili a preukazovali, že deklarovaný tovar bol dodaný dodávateľom Marfi minus s.r.o., čo sa však zo strany daňového subjektu nestalo. Dodávateľ si nepreberal poštu v mieste svojho sídla, konateľ označil toto miesto

iba za registračné sídlo, ktoré nie je využívané na podnikanie, podľa jeho vyjadrenia spoločnosť nemala zamestnancov, faktúry vystavoval on osobne a účtovníctvo a daňové priznanie na DPH za IV. štvrťrok 2018 zabezpečil prokurista. Toto tvrdenie však sa preukázalo ako nepravdivé, lebo podľa údajov z elektronických podaní pre správcu dane daňové priznanie i kontrolné výkazy podal konateľ C. D.. Ďalej poukázal žalovaný na to, že dodávateľ Marfi minus s.r.o. a odberateľ ASANARATES s.r.o. nemali uzatvorenú na obchodovanie zmluvu, objednávky boli predkladané mailovou poštou, vzájomná obchodná spolupráca začala v októbri 2018 a trvala do skončenia pôsobenia C. D. v spoločnosti, t. j. december 2018. Tovar tohto druhu nakupovala spoločnosť výlučne pre potreby spoločnosti ASANARATES s.r.o. bez uskladnenia, bezprostredne po nákupe bol tovar prepravený k odberateľovi a preprava bola zabezpečená osobným motorovým vozidlom, ktorého majiteľ nebol identifikovaný. Dodávateľ Marfi minus s.r.o. nevedel, od koho tovar nakúpil a nepredložil o nákupe žiaden doklad. Na základe uvedených skutočností je zjavné, že daňový subjekt si svojho dodávateľa nepreveril, komunikoval s ním bez osobného kontaktu, nemal vedomosť o jeho technických, materiálnych či personálnych možnostiach, čo svedčí o tom, že v rámci svojich podnikateľskej činnosti nekonal s obozretnou starostlivosťou a nepreveril si, či je v možnostiach dodávateľa zabezpečiť požadované zdaniteľné obchody.

Ďalej žalovaný poukázal na to, že daňový subjekt uviedol, že výrobcom chemických prípravkov je spoločnosť Bayer S.A.S., Lyon, Francúzsko a distribútorom na Slovensko DDD Servis Slovakia, s.r.o. Vrútky a ALCHEM spol s r.o. Sanica. Podľa kontrolovaného výkazu za IV. štvrťrok 2018 mala Marfi minus s.r.o. dvoch dodávateľov a to ALPHA CORPORATION s.r.o. Bratislava a END STORE s.r.o. Bratislava, pričom tieto skutočnosti nepreukazujú, že Marfi minus s.r.o. v IV. štvrťroku 2018 nadobudla daný tovar. Ak nebolo preukázané nadobudnutie tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o., nemohla táto spoločnosť dodať pre ASANARATES s.r.o. tovar. Toto vylučuje tvrdenie daňového subjektu o tom, že dodávateľom tovaru chemických prípravkov bola spoločnosť Marfi minus s.r.o. Zároveň žalovaný poukázal na to, že Marfi minus s.r.o. daný tovar prepravovala k odberateľovi a manipulovala s ním bez toho, aby pre spoločnosť alebo jej konateľa bolo vydané regionálnym úradom verejného zdravotníctva osvedčenie o odbornej spôsobilosti na prácu či obchodovanie s veľmi toxickými látkami a zmesami.

Pokiaľ odvolávajúci sa argumentuje rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 3Sžf/1/2011, žalovaný poukazuje na to, že správca dane preukázal dôkazmi, že skutočným dodávateľom tovaru nebol deklarovaný dodávateľ Marfi minus s.r.o. Pritom je bezprostredne povinnosťou daňového subjektu, pokiaľ dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, čo v tomto prípade bolo a podľa žalovaného odvolávajúci sa nepreukázal dodanie tovaru dodávateľom Marfi minus s.r.o.. Poukazovanie daňového subjektu na rozsudky, ktoré pojednávajú o pochybeniach na strane tretieho subjektu, teda dodávateľa, sú nedôvodné, lebo preukázanie skutočného dodania tovaru bez preverenia dodávateľskej spoločnosti nie je možné a práve na základe preverenia dodávateľa boli zistené rozhodujúce skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu a preto poukaz na uvedené rozsudky v podstate nebolo možné aplikovať na danú vec. V prípade ďalších rozsudkov ide o poukaz na podvody na DPH, pričom správca dane, ktorý musí preukázať, že dodanie bolo poznačené podvodom, by sa zaoberá týmito rozsudkami, avšak správca dane ani žalovaný vo svojom rozhodnutí podvodným konaním neargumentovali v danej veci.

Zároveň žalovaný k námietke odvolávajúceho sa, že správca dane nezobral do úvahy aj napriek skutkovo zhodným okolnostiam s kontrolovaným zdaňovacím obdobím skutočnosť, že protokolom z daňovej kontroly za november 2018 nebol zistený rozdiel dane a žiadne porušenia daňových zákonov, argumentuje žalovaný tým, že na porušenie §3 ods. 9 Daňového poriadku zo strany správcu dane, ktorý podľa uvedeného dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely, žalovaný argumentuje tým, že dodania tovaru od dodávateľa Marfi minus s.r.o. v nadväznosti na ALCHEM spol. s r.o. neboli rovnakého charakteru a pri preskúmaní spisového materiálu žalovaný skonštatoval, že v kontrolovanom zdaňovacom období október 2018 nedošlo k zhodnému prípadu, ako v zdaňovacom období november 2018, preto správca dane neuplatnil postup podľa citovaného ustanovenia Daňového poriadku.

Zároveň žalovaný s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku dospel k záveru, že daňový subjekt tak, ako uviedol správca dane, nepreukázal uskutočnenie deklarovaneho dodania tovaru chemických prípravkov od dodávateľa Marfi minus s.r.o. s uplatnením odpočítania dane z tohto dodania a porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože u dodávateľa nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona. Zároveň žalovaný v závere rozhodnutia argumentoval tým, že správca dane podľa odvolacieho orgánu dostatočne zistil skutkový stav, v rámci ktorého preukázal nesplnenie podmienok pre odpočítanie dane zo strany kontrolovaného daňového subjektu a pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok odvolávajúceho sa žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť jednotlivých dôkazov, vyhodnotil ich podľa svojej úvahy, všetky v ich vzájomnej súvislosti a v logických nadväznostiach, preto rozhodol žalovaný tak, ako je uvedené vo výrokovej časti preskúmaného rozhodnutia.

II.

Žalobné dôvody

Žalobca sa včas podanou žalobou domáha zrušenia rozhodnutia tak žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Prešov, ktoré žiada zrušiť a vec vrátiť prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie a priznať trovy konania. Zároveň žiadal o nariadenie pojednávania.

Žalobca v žalobe konkretizuje v žalobných dôvodoch, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane považuje za nezákonné z dôvodu, že vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu správcou dane a žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi, skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnych spisoch, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcou dane a žalovaným, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, ďalšie žalobné body uvedené v kapitole V. tejto všeobecnej žaloby.

Čo sa týka konkrétnej dôvodov, v žalobe žalobca argumentuje tým, že ide o nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, ako aj nesprávne právne posúdenie, nedostatočné zistenie skutkového stavu správcou dane a žalovaným na riadne posúdenie veci, s ohľadom na aktivitu žalobcu počas daňovej kontroly, ako aj v priebehu vyrubovacieho konania a odvolacieho konania s prihliadnutím na všetky jeho argumenty, predložené dôkazy a podania, prednesené vyjadrenia, možno skonštatovať, že daňové orgány sa s týmito relevantným spôsobom nevysporiadali. V odôvodnení rozhodnutia sa žalovaný, ako aj správca dane opomenul riadne a relevantne vysporiadať s námietkami žalobcu a znenie jeho odôvodnenia nespĺňa podľa žalobcu základné pravidlá logického myslenia a zákonného vedenia konania a dokazovania. Ide o dôvod nepreskúmateľnosti a nesprávneho právneho posúdenia veci. Zároveň poukázal žalobca na to, že poukazom na nesplnenie podmienok uvedených v ustanovení § 19 ods. 1 zákona o DPH takýmto extenzívnym výkladom právnych noriem a aplikovaním neexistujúcich ustanovení zákona o DPH spôsobil nesprávne právne posúdenie veci žalovaným. Podľa žalobcu je nevyhnutné v každom okamihu správy dane a pri vedení konania dokazovania správcou dane a žalovaným prihliadať na rozhodnutia nielen slovenských súdov, ale aj rozhodnutia a judikatúru Súdneho dvora EÚ, pričom poukázal na potrebu, aby sa zaoberali daňové orgány Smernicou rady 2006/112/ES. Zároveň žalobca v tejto časti žaloby poukázal na to, že žalovaný sa s argumentáciou žalobcu a poukazom na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vysporiadal tak, že v prípade podvodu na DPH je to správca dane, ktorý musí preukázať, že dodanie bolo poznačené podvodom, avšak neuviedol ani správca dane ani žalovaného, že konanie daňového subjektu je poznačené podvodným alebo zneužívajúcim konaním. Odvolací orgán preto považuje toto poukazovanie na uvádzané judikáty za nedôvodné, čo žalobca vyhodnotil v podanej žalobe za nedostatočné odôvodnenie, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť z dôvodu nezrozumiteľnosti. Ak žalovaný tvrdil, že žalobca mal prijať všetky opatrenia, aby sa uistil, že nejde o daňový podvod, takže žalobca opätovne poukázal na rozhodnutie C-227/14 (mal na mysli C-277/14), s ktorým rozhodnutím Európskeho súdneho dvora sa podľa žalobcu daňové orgány takisto nezaoberali. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane podľa žalobcu trpí vadou nepreskúmateľnosti pre jeho

nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a žalovaný takisto v časti odôvodnenia nesprávne právne vec posúdil tak, že zákonné ustanovenia vykladá iným spôsobom, ktorý zákonná norma nepredpokladá a pri rozhodovaní opomenul zohľadniť relevantnú judikatúru najvyšších súdnych autorít.

V ďalšom bode žaloby pod III. poukazuje žalobca na nezákonnosť rozhodnutia žalovaného pre rozpor skutkového stavu s administratívnymi spismi a absenciou opory skutkového stavu v administratívnych spisoch. Poukazuje pritom na odôvodnenie rozhodnutie žalovaného na strane 12 v piatom odseku, podľa ktorého žalobca má za to, že predloženými početnými dôkazmi preukázal dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa, čo vyplýva aj z administratívnych spisov a jediné, čo sa podarilo správcovi dane dokázať, je to, že dodávateľ Marfi minus s.r.o. si nespĺnil svoje zákonné povinnosti na viacerých úrovniach, ktoré však vyšli najavo až po realizácii obchodnej spolupráce a oveľa neskôr po dodaní tovaru. V čase dodania tovaru dodávateľom Marfi minus s.r.o. neboli žalobcovi známe žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili o neprijateľnosti dodávateľa. Ako žalobca viackrát uviedol, so spoločnosťou Marfi minus s.r.o. obchodoval dlhodobo, nemal preto dôvod a priestor na akékoľvek pochybnosti. Toto tvrdenie potvrdzuje aj daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018. Žalobca v tejto časti žaloby tvrdí, že preukázal existenciu tovaru, preukázal platbu za tento tovar, ako aj jeho reálne dodanie a má za to, že podmienky uplatnenia nároku na odpočítanie DPH splnil. Opak z rozhodnutia a jeho odôvodnenia nevyplýva a opak žalovaný relevantne nedokázal a nepreukázal, čo spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia.

Okrem uvedeného je vymedzený skutkový základ v rozhodnutí žalovaného nesprávne, v časti nemá oporu s administratívnymi spismi a v časti je s nimi v rozpore. Poukázal pritom žalobca na rozhodnutie žalovaného na strane 11 odsek 6, v zmysle ktorého uvádza, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz, ktorý by svedčil a preukazoval, že deklarovaný tovar bol dodaný dodávateľom Marfi minus s.r.o. Žalobca tvrdí, že okrem rozsiahleho dôkazného materiálu a svojich tvrdení žalobca preukázal aj na tvrdenie samotného konateľa dodávateľa Marfi minus s.r.o., ktorý všetky dodania tovarov potvrdil aj konkrétnymi tvrdeniami. Ďalej argumentuje žalobca v tejto časti žaloby, že údajné porušovanie povinnosti dodávateľa žalobcu však nemôže byť na ľarchu samotného žalobcu, ktorý preukázal všetky materiálne a formálne podmienky na uplatnenie odpočítania DPH v zmysle zákona o DPH a o následných možných porušeníach zákona na strane dodávateľa Marfi minus s.r.o. sa dozvedel až zo správy jeho dane.

V bode IV. žaloby poukázal žalobca na nezákonnosť rozhodnutia žalovaného pre podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, konkrétne poukázal na porušenie ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku, ako aj § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane sa s námietkami žalobcu podľa žalobcu nevysporiadal, tieto iba zobral na vedomie, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní a takýto postoj správcu dane zaujal aj vo svojom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, kde všetky námietky žalobcu správcu dane iba zobral na vedomie a s týmito sa nevysporiadal. S absenciou relevantného vysporiadania sa s oprávnenými námietkami žalobcu v zápisnici a rozhodnutí správcu dane sa však ani žalovaný vo svojom rozhodnutí nijako bližšie nevysporiadal. Žalobca s dôrazom poukázal na skutočnosť, že tieto podmienky povinnosť dbať, aby pri používaní chemických prípravkov nadobúdala od overených dodávateľov spĺňajúcich určité podmienky, nie sú nikde v žiadnom právnom predpise vymedzené. Neexistencia týchto podmienok nevyvoláva žiadne účinky vo vzťahu k právu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, keďže tieto sú s komplexným spôsobom upravené výhradne v zákone o DPH.

Žalobca v tejto časti žaloby argumentuje tým, že má za to, že výrok rozhodnutia nie je možné tak, ako to uviedol správca dane s poukazom na ustanovenie § 63 ods. 12 Daňového poriadku zmeniť a upraviť inak, ako ďalším rozhodnutím, ktoré je potrebné riadne vydať a doručiť daňovému subjektu. Podľa žalobcu nie je možné znenie výroku rozhodnutia opravovať a upravovať bližšie neuvedeným spôsobom a o tejto zmene informovať žalobcu obyčajným oznámením, ktoré nepripúšťa jeho procesnú úpravu, teda využitie riadnych opravných prostriedkov. O oprave chýb a iných zrejmych nesprávnosti sa rozhodnutie tak, ako to uviedol správca dane, nevydáva, čo podľa žalobcu nie je v súlade so zákonom.

V závere žaloby žalobca argumentoval poukazom na porušenie ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, § 3 ods. 9 Daňového poriadku, pričom argumentoval tým, že obchodná spoločnosť Marfi minus s.r.o. bola dodávateľom pre žalobcu počas dlhšieho časového obdobia. To, že obchodná spoločnosť

Marfi minus s.r.o. skutočne dodala žalobcovi v iných zdaňovacích obdobiach deklarovaný tovar, potvrdili aj závery z daňovej kontroly, napr. za zdaňovacie obdobie november 2018. Na základe tých a iných dôvodov, na ktoré konštantne poukazoval aj v priebehu správy tejto dane, nemal žalobca dôvod na akékoľvek pochybnosti týkajúce sa osoby dodávateľa, alebo pôvodu tovaru v prípade, ak tá istá spoločnosť Marfi minus s.r.o. dodávala druhovo zhodný tovar v iných zdaňovacích obdobiach. Podľa žalobcu správca dane tak mal konať v rámci svojej úradnej povinnosti a je povinný takéto prípadné rozdiely v rozhodnutiach ozrejmiť, pričom je takisto povinný na dôkazy v prospech daňového subjektu prihliadať ex offa. Okrem dôvodov, ktorými žalobca argumentoval v žalobe, v závere žaloby dôvodil tým, že pri správe daní nedošlo k riadnemu zohľadneniu relevantnej judikatúry, na ktorú žalobca konštantne poukazoval, pri správe daní neboli zbrané do úvahy všetky relevantné dôkazy, ako napríklad výsluch konateľa dodávateľa Marfi minus s.r.o. – E. C. D., nebolo zohľadnené splnenie dôkazného bremena žalobcu, nebola relevantne zohľadnená priama úhrada za dodanie tovaru a preukázaný iný účel takéhoto konania ako ten, ktorým je riadne využitie dodávaného tovaru od dodávateľa Marfi minus s.r.o. na ďalšiu podnikateľskú činnosť, nebolo zohľadnené riadne využitie dodaného tovaru v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu, neboli zohľadnené relevantné skutkové okolnosti spolupráce žalobcu a dodávateľa, ktorá trvala dlhý čas a bola realizovaná zákonne (daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018, pri ktorej nebol zistený rozdiel dane), v rozhodnutí žalovaného absentuje poukaz a vyporiadanie sa s nezákonnou a neudržateľnou argumentáciou správcu dane, v rámci ktorej mal daňový subjekt objasňovať, prečo si vybral ako dodávateľa spoločnosť Marfi minus s.r.o., ak existujú na trhu iní dodávatelia. Žalobca vzhľadom na uvedené dôvody dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu správcom dane a žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi, ako aj to, že skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, nemá oporu v administratívnych spisoch, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane a žalovaným, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

III.

Vyjadrenie žalovaného

K včas podanej žalobe reagoval písomným podaním zo dňa 26.05.2021 žalovaný, ktorý zotrval na skutkových a právnych okolnostiach uvedených v žalobe a navrhol súdu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Replika žalobcu

K písomnému stanovisku žalovaného k podanej žalobe sa písomným podaním zo dňa 15.07.2021 vyjadril právny zástupca žalobcu, ktorý zotrval na žalobných dôvodoch uvedených v žalobe a opätovne poukázal na argumentáciu žalobcu k tvrdeniam žalobcu uvedených vo vyjadrení, ako aj nevysporiadaniu sa žalovaným s námietkami žalobcu a procesným pochybeniam žalovaného a navrhol súdu žalobe vyhovieť.

V.

Závery správneho súdu

Správny súd s poukazom na ustanovenia zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku účinného od 01.07.2016 postupoval pri preskúmaní žalobou napadnutých rozhodnutí tak žalovaného ako aj správcu dane.

Predmetom preskúmania je rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane, ktorý ako príslušný prvostupňový správny orgán rozhodol o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi v sume 12 946,44 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2018, nakoľko dospel k záveru, že žalobcovi nedodala chemické prostriedky tak, ako to uvádzal na základe faktúr z októbra 2018 spoločnosť Marfi minus s.r.o.. Bratislava.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane ako prvostupňového správneho orgánu potvrdil. V danom prípade ide o preskúmanie postupu daňových orgánov pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a), ako aj § 51 ods. 1 písm. a) za splnenia podmienok ustanovených v § 19 ods. 1 zákona o DPH.

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

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.

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, ktorú 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. 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 § 69 ods.5 zákona č. 222/2004 Z. z. každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť za túto daň.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňového poriadku“) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práva a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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.

Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku správa dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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,

Skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, Vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 1 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.

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.

Podľa § 63 ods. 12 Daňového poriadku orgán, ktorý rozhodnutie vydal, opraví na podnet účastníka konania alebo z vlastného podnetu chyby v písaní, počítaní, chýbajúce formálne náležitosti a iné zrejme nesprávnosti v rozhodnutí a upovedomí o tom oznámením účastníka konania.

Správny súd na základe podanej žaloby a z dôvodov uvedených v podanej žalobe preskúmal napadnuté rozhodnutie tak žalovaného, ako aj správcu dane a dospel jednomyselne k záveru, že daňové orgány nepostupovali v predmetnom konaní v súlade so zákonom s poukazom na príslušné ustanovenia tak zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku a svoje rozhodnutia vydali predčasne.

Správca dane podľa správneho súdu správneho nevyhodnotil všetky zistené skutočnosti správne, keď dospel k záveru, že kontrolovanému daňovému subjektu – žalobcovi ASANARTES s.r.o. v zdaňovacom období október 2018 nevzniklo právo na odpočítanie dane z predložených faktúr od dodávateľa Marfi minus s.r.o. Bratislava za dodanie chemických prípravkov s názvom Ficam 80WP a K-othrine 25 SC z dôvodu, že nebolo preukázané splnenie všetkých podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. V danom prípade podľa správneho súdu to, či daňovému subjektu Marfi minus s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru nebolo dostatočne preukázané. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľností je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší, ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) zákona je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, ako aj z rozhodnutí z finančných orgánov, podľa údajov správcu dane spoločnosť Marfi minus s.r.o. podala v januári 2019 daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2018, v ktorom vykázala vyrovnané vyššie obraty pri dani za dodanie tovaru, ako aj pri odpočítaní dane s celkovou nízkou daňovou povinnosťou, ktorú však neuhradila. Súčasne bol podaný kontrolný výkaz za toto obdobie. Daňové priznanie, ako aj kontrolný výkaz boli podané 25.01.2019 a daňové priznanie, ako aj kontrolný výkaz podával C. D., t. j. bývalý konateľom spoločnosti Marfi minus s.r.o. Uvedené zistenia sú v rozpore s ústnym tvrdením konateľa spoločnosti Marfi minus s.r.o. pána D. pri jeho svedeckej výpovedi zo dňa 03.12.2019, v ktorej okrem iného uviedol, že účtovníctvo za IV. štvrtrok 2018 a podanie priznania na DPH riešil prokurista spoločnosti Zdravko Yarakiev.

Ako ďalej vyplýva a mal správny súd za preukázané z dostupných údajov, správca dane ako aj žalovaný, že spoločnosť Marfi minus s.r.o. v podanom kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok uvádzala len dvoch dodávateľov a to ALPHA CORPORATION s.r.o. Bratislava, v ktorej od 25.05.2018 je spoločník a konateľ súčasne I. J., Bulharská republika a ďalej HIGH ENG STORE s.r.o. Bratislava –

Staré Mesto, v ktorej spoločník a konateľ je súčasne F. G., Bulharská republika. Obidve tieto spoločnosti podali daňové priznania na DPH, ako aj kontrolné výkazy za zdaňovacie obdobie október 2018, v ktorom obdobie spoločnosti a za ne tá istá osoba splnomocnená na elektronickú komunikáciu bola K. L.. V podaných priznaniach spoločnosti vykazujú nízke vlastné daňové povinnosti, ktoré neboli uhradené. Priamy dodávateľ spoločnosť Marfi minus s.r.o. od 05.12.2018, ako bolo preukázané dokazovaním správcu dane, nemá konateľa, tento mal ukončenú funkciu dňom 12.10.2018 v obchodnom registri a odvtedy je zapísaný ako prokurista F. G.. Ďalej správny súd poukázal na to, že zo svedeckej výpovede bývalého konateľa spoločnosti Marfi minus s.r.o. vyplýva, že mal nakupovať chemické prípravky prokurista spoločnosti Marfi minus s.r.o. F. G.. Ak toho nebol schopný, tak nákup realizoval E. C. D., konateľ spoločnosti Marfi minus s.r.o. a to od spoločnosti ALCHEM sídliacej v Prešove. Podľa doručeného kontrolného výkazu však takýto nákup nebol v kontrolovanom období registrovaný a podľa vyjadrenia bývalého konateľa pána D. sídlo spoločnosti Parková, Bratislava bol len registračným sídlom danej spoločnosti. Tovar mal byť podľa jeho vyjadrenia nakladaný v rôznych miestach v Košiciach z auta prokuristu spoločnosti do auta spoločnosti žalobcu. Ako vyplýva ďalej z obsahu dokazovania správcom dane, faktúry k dodaniam v októbri 2018 vystavoval a podpisoval E. C. D., čo aj potvrdil vo svojej výpovedi do zápisnice. Správca dane sa pokúsil aj o vykonanie výpovede prokuristu spoločnosti Marfi minus s.r.o. F. G. z Bulharskej republiky, čo sa však nepodarilo zrealizovať.

Na základe vykonaného dokazovania v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, konkrétne § 24 ods. 1, ako aj za dodržania ustanovenia § 3 ods. 1 až 9 Daňového poriadku správca dane zistil skutkový stav, z ktorého vyvodil následne právny záver, na základe ktorého rozhodol o vyrubení rozdielu dane v sume 12 946,44 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2018 žalobcovi v súlade so zákonom o DPH, ako aj v súlade s Daňovým poriadkom. K uvedenému záveru dospel správny orgán na základe rozsiahleho vykonaného dokazovania správcom dane, ktorý sa následne vysporiadal s pripomienkami a návrhmi zo strany žalobcu ako daňového subjektu, ktorého odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie október 2018 bolo v daňovej kontrole preskúmané.

V protokole správca dane konštatoval, že došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods.1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a), ako aj § 71 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko na strane žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu v súvislosti s uplatnením odpočítania DPH nedošlo k preukázaniu, že deklarovanému dodávateľovi tovaru, t. j. spoločnosti Marfi minus s.r.o. vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona.

Správny súd ďalej argumentuje v rozhodnutí tým, že pokiaľ žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe deklarovaných dodávok tovaru od dodávateľa spoločnosti Marfi minus s.r.o. za zdaňovacie obdobie október 2018, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok tovaru touto spoločnosťou. Uvedené okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí preukazovať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovaných dodávok tovaru zo strany spoločnosti Marfi minus s.r.o. tak, ako to bolo uvádzané zo strany žalobcu ako daňového subjektu za zdaňovacie obdobie október 2018. Správny súd ďalej konštatoval, že žalobcom predložené doklady na jednej strane a správcom dane vykonané dôkazy na základe deklarovaných dodávok tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o. uvedené nepreukázali. Taktiež nebol označený žiaden iný subjekt, ktorý by ako dodávateľ tejto spoločnosti dodal chemické prípravky tak, ako to bolo deklarované faktúrami za október 2018.

V zmysle vyššie citovaných príslušných ustanovení zákona o DPH bolo úlohou súdu posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri samotnom rozhodovaní správcu dane pri určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2018 v sume 10 334,13 eur a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 23 280,27 eur a zistiť, či vlastne daňové orgány pri svojom rozhodovaní v predmetnej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v zákone o DPH pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pretože nepreukázal uskutočnenie zdanieľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa Marfi minus s.r.o.

Ako ďalej vyplýva z odôvodnenia tak rozhodnutí, ako aj dôvodov podanej žaloby, medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona o DPH a to konkrétne, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2018 pri ňom tvrdených dodávkach deratizačných, dezinfekčných a dezinfekčných služieb deklarovaných na základe faktúr za zdaňovacie obdobie október 2018 žalobcom. Správny súd poukazuje na to, že pokiaľ daňový subjekt, teda žalobca uvádzal sporné faktúry od dodávateľa Marfi minus s.r.o. a vymenúval dôkazy poskytnuté ním v priebehu daňovej kontroly, vo svojom stanovisku k niektorým dôkazom, čo sa týka skladovej evidencie prípravok Ficam 80WP a K-othrine 25 SC a k dokladom o pôvode dodaného tovaru, ako boli uvádzané aj v protokole z daňovej kontroly a rozhodnutí, správca dane vyhodnotil uvedenú skladovú evidenciu vzhľadom na spôsob zápisov na skladových kartách, ako aj pri vydaní zo skladu posledný deň v mesiaci jedným zápisom o množstve a cene ako nepostačujúcu a súčasne poukázal na to, že nie sú ani pri výdaji označené osoby, ktoré prevzali tieto prostriedky, v ktorých dňoch a v akom množstve.

Pokiaľ správny súd vyhodnocoval doklady k úhradám prostredníctvom predložených pokladničných dokladov, správca dane správne argumentoval, že neboli zistené úhrady pre uvedeného dodávateľa a úhrady boli zistené len prostredníctvom prevodov z podnikateľského účtu, pričom stanovisko správcu dane k týmto úhradám bolo uvedené v samotnom protokole. Teda správca dane sa už v protokole vyjadroval k uvedeným dokladom, ktoré žalobca ako daňový subjekt predložil. Ďalej správny súd poukazuje na to, že daňový subjekt, ako vyplýva z podania z 15.11.2019, nezasielal osobitné doklady o pôvode dodaného tovaru, ale uviedol iba v textovej časti, že výrobcom bola spoločnosť Bayer S.A.S z Francúzska, pričom správca dane zistil, že podľa verejne dostupných kariet bezpečnostných údajov zverejnených podľa Nariadenia ES č. 1907/2006 k uvedeným chemickým prípravkom sú ako distribútor pre Slovensko uvedené spoločnosti DDD Servis Slovakia, s.r.o., Švermova 31, Vrútky a ALCHEM spol. s r.o., Hlboká 1034, Senica.

Čo sa týka mailovej komunikácie, ktorá bola zaslaná zo strany žalobcu na základe výzvy správcu dane, táto pozostávala z objednávok tovaru uskutočnených konateľom spoločnosti A. B. v októbri 2018, ku ktorej správca dane uviedol, že text obsahuje len údaje o množstve objednaných prípravkov v litroch a kilogramoch, bez špecifikácie dátumu dodania, resp. ceny. Podľa predložených mailových správ objednal daňový subjekt u svojho dodávateľa celkom 132 kg prostriedky Ficam 80WP a 128 l prostriedku K-othrine 25 SC. Komunikácia pozostávala zo strany žalobcu vo forme odpovede, či potvrdenia objednávky zo strany dodávateľa Marfi minus s.r.o., táto nebola predložená. Podľa predložených faktúr od dodávateľa mal tento podľa mailových objednávok dodať v októbri 2018 celkom 176 kg prostriedku Ficam 80 WP a 252 l prostriedku K-othrine 25SC. Aj porovnaním objednaného množstva s dodaným množstvom zo strany správcu dane došlo k záveru, že existuje rozdiel dodaného množstva na základe predložených objednávok a na základe faktúr, ktoré predložil žalobca. Zo strany žalobcu na základe výziev správcu dane neboli predložené prípadné zmluvy, z ktorých by vyplývali dodacie podmienky dodávateľa Marfi minus s.r.o., či dohodnutá cena a ani tieto podmienky vo svojich odpovediach bližšie žalobca na základe jednotlivých výziev správcu dane nešpecifikoval.

Správny súd ďalej sa zaoberal otázkou odberateľských faktúr uvádzaných ako ďalší z dôkazov, ku ktorým správca dane konštatoval, že žalobca uviedol všetky vystavené faktúry s dátumom dodania v októbri 2018 tak, ako sú uvedené v súpise kontrolovaných dokladov uvedených vo vyhotovenom protokole z daňovej kontroly. Celkovo bolo vystavených 468 odberateľských faktúr, pričom použitie predmetných prípravkov je uvedené pri približne 20 % z nich. Teda správca dane dospel k záveru, že medzi týmito faktúrami sú aj faktúry, kde nie je uvedené v texte použitie prípravkov Ficam 80 WP a K-othrine 25 SC. Správca dane podotkol, že žalobca evidoval podľa skladových kariet počiatočný stav na zásobách pri týchto prípravkoch, ako aj zostatok na konci mesiaca.

Na základe výzvy žalobca uviedol len všeobecne, že tieto prípravky boli použité pri dezinfekčných prácach. Pri vystavených faktúrach pre odberateľov, u ktorých boli vykonané aj dezinfekčné práce, je však uvedený text „dezinfekcia ficam 1 %, K-othrine 1 %“ a údaj o metroch štvorcových, ktoré boli týmito prípravkami ošetrené, prípadne uvedený objekt, na pripojených dodacích listoch je len uvádzaná „vykonaná dezinfekcia objektu, použité ficam 1%, K-othrine 1 %“.

Potom ako správca dane vo výzve podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku z dôvodu pochybností o dodaní tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o. požiadal žalobcu o uvedenie spôsobu nadviazania

obchodnej spolupráce s dodávateľom spoločnosťou Marfi minus s.r.o., k tomuto žalobca len stručne uviedol, že osobný kontakt s pánom C. D. a komunikácia prebiehala elektronicky, objednávky mailom. Podľa správneho súdu správca dane predčasne nadobudol názor, že daňový subjekt mohol tieto svoje vyjadrenia doplniť aj na základe zaslaného oboznámenia sa s úkonmi správcu dane, ktorý uviedol uvedené pochybnosti o svojich zisteniach v Oznámení zo dňa 19.12.2019.

Pokiaľ žalobca namieta, že správca dane relevantne nezohľadnil svedeckú výpoveď konateľa spoločnosti Marfi minus s.r.o. C. D. v zmysle jeho výpovede v zápisnici zo dňa 03.12.2019, má správny súd za to, že poukaz žalobcu na prenesenie dôkazného bremena pri použití vozidla na prepravu tovaru dodávateľom Marfi minus s.r.o. a nedôvodné formulované závery na základe domnienok správcu dane sú namieste. Správca dane uviedol, že pán D. nechcel priamo uviesť pri svojej výpovedi, komu patrilo použité vozidlo, uviedol len informáciu, že patrilo inej spoločnosti a preto správca dane vyhodnotil túto časť jeho výpovede tak, ako ju vyhodnotil v rozhodnutí, pričom nemohol svedka donútiť odpovedať na to, na čo on sám nechcel bližšie uviesť podrobnosti.

Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že správca dane nezobral do úvahy dokumenty tvoriace spis z ukončených dodacích kontrol u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za iné zdaňovacie obdobia, napr. november 2018, kedy nebol zistený rozdiel dane, pričom v uvedenom zdaňovacom období boli preverované aj dodania tovaru dodávateľom Marfi minus s.r.o., čo je podľa neho v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 a § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane na základe rozsiahleho dokazovania uviedol, že v zmysle príslušného protokolu, ktorým nebol zistený rozdiel dane za uvedené zdaňovacie obdobie vykonaným Daňovým úradom Košice v spoločnosti ALCHEM spol. s r.o. na adrese jej prevádzky v Prešove, o čom bola spísaná zápisnica, boli poskytnuté k nahliadnutiu aj dodacie listy za nákup tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o., týkalo sa teda obdobia november 2018, kedy bez ďalších vyjadrení a bez ďalších zisťovaní na základe predložených dokladov, dodacích listov k platbám v hotovosti v novembri 2018 správca dane v rámci kontrolných výkazov zistil, že dodávateľ Marfi minus s.r.o. nevykázal žiadne rozdielne údaje v tomto zdaňovacom období oproti tomu, čo argumentoval predloženými faktúrami samotný žalobca za zdaňovacie obdobie november 2018. Preto správca dane reagoval na uvedenú námietku žalobcu ako odvolávajúceho sa tým, že nemožno porovnávať zdaňovacie obdobie október a november 2018, nakoľko nejde o zhodné prípady, preto postupoval tak, ako uviedol v protokole z daňovej kontroly a následne vydanom rozhodnutí. Svoj postup správca dane objektívne odôvodnil. Podľa správneho súdu konanie správcu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia nemožno vyhodnotiť ako nesprávne, pretože ide o rôzne zdaňovacie obdobia na základe rôznych skutkových okolností, ktoré podľa správneho súdu správca dane v zdaňovacom období október 2018 vyhodnotil správne.

Pokiaľ žalobca v podanej žalobe argumentoval tým, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom o DPH na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní chemických prostriedkov a teda služieb pri vykonaní dezinfekcie, dezinfekcie a deratizácie a takisto namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku, konkrétne ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 9, ako aj to, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania spolupracoval so správcou dane, prevzal všetky účtovné doklady a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť, správny súd argumentuje poukazom na jednotlivé ustanovenia zákona o DPH, konkrétne § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), ako aj ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a), v zmysle ktorých sa jedná o hmotnoprávne podmienky a na ich podmienené splnenie sa viaže aj nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

S poukazom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje v daňovom konaní, aby platiteľ tento dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, preukázal, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach vystavených dodávateľom spoločnosťou Marfi minus s.r.o. v mesiaci október 2018. Zároveň správny súd poukazuje na to, že z ustanovenia §49 ods. 1, 2 zákona o DPH bezpochyby vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené predovšetkým znamená, že žalobca by si mohol odpočítať DPH v prípade dodávky tovaru, resp. služby, ktorú mu mal dodať ním deklarovanej a vyššie označenej dodávateľ v prípade, ak by pri tomto tovare, resp. službe vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru správneho súdu správca

dane vykonal dokazovanie a to vyžiadanim si listinných dôkazov, vylúchom konateľa žalobcu a svedkov, resp. preverovaním spoločností, ktoré mali byť v zdaňovacom období októbri 2018 dodávateľom žalobcu, avšak ho nesprávne právne posúdil.

Správny súd zaoberal sa ďalej námietkami žalobcu uvádzanými v ďalších bodoch žaloby a poukazuje na aktuálne závery, ktoré s prejednávanou vecou bezpochyby súvisia a týkajú sa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej „ESD EÚ“), konkrétne vo veci Kemwater ProChemie a veci Vikingo Fövállalkozó Kft., 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 zadovžené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/220) a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len z 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, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19).

Podľa záverov Súdneho dvora EÚ v uznesení vo veci Vikingo Fövállalkozó, 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 nespĺnil 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 Vikingo Fovállalkozó, 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 spravodlivosťou požadovať (bod 56 uznesenia Vikingo Fovállalkozó). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť 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.

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 hmotnoprávných 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.“

Za významné považuje správny súd v prvom rade ustálenie skutočností, na základe ktorých správca dane a následne aj žalovaný konštatovali nesplnenie materiálnych podmienok pre odpočet dane.

Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavka (i) aby daňový subjekt nárokujúci 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, rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo 1S/63/2021 dňa 3. septembra 2020, bod 43; Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia zo dňa 15.10.2020 uviedol, že žalobcom nebolo preukázané, že tovary podľa predmetných faktúr boli skutočne dodané a že boli dodané spoločnosťou Marfi minus s.r.o. žalobcovi. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil okrem identity dodávateľa aj skutočnosť, či bol tovar reálne dodaný, žalobca pritom navrhoval vykonať opätovný výsluch konateľa dodávateľskej spoločnosti, ktorému vykonaniu správca dane ani následne žalovaný nevyhoveli. Nakoľko neboli bezpochyby vykonané všetky dôkazy navrhované žalobcom, ako daňovým subjektom počas daňovej kontroly, aj počas vyrubovacieho konania, ktoré mal správca dane podľa správneho súdu vykonať, došlo k porušeniu ustanovení Daňového poriadku. Uvedené skutočnosti namietal žalobca ako daňový subjekt jednak v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu zo dňa 15.10.2020, ako aj v žalobe. V jednotlivých vyjadreniach tak k protokolu, ako aj v odvolaní daňový subjekt uvedené skutočnosti namietal, poukázal na všetky formálne podmienky, ktoré splnil podľa jeho názoru, avšak tak správca dane, ako aj následne žalovaný v preskúmanom rozhodnutí sa s týmito jednoznačne nevyporiadali.

Žalobca uvedené skutočnosti namietal, ako už správny súd konštatoval už vo svojom odvolaní, aj vo vyjadrení k protokolu a namieta ich aj v samotnej žalobe. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zo dňa 28.01.2021 k odvolacím námietkam žalobcu o nevykonaní navrhovaných dôkazov v podobe opakovaného výsluchu, v podobe preukázania jednotlivých prepráv tovaru, uviedol, že takéto dôkazy by neboli hospodársky dôležité a relevantné pre danú veci a nezavázali by pri samotnom rozhodnutí o vyhodnotení skutočností, ktoré správca dane mal k dispozícii. Uvedený záver žalovaného považuje správny súd za nedostatočný pre ustálenie dôvodov, za ktorých dospel žalovaný k záveru o nesplnení materiálnych podmienok pre odpočet dane. Zároveň ho považuje správny súd za kľúčový pre ďalšie právne posúdenie vo veci samej. S prihliadnutím na citovanú judikatúru totiž medzi materiálne podmienky pre priznanie práva pre odpočet dane patrí postavenie dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, ako aj dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, avšak identita dodávateľa, resp. odberateľa, jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne, čo vyplýva aj z 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 spoločnosti Marfi minus s.r.o. 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).

Žalovaný, ani správca dane správne nevyhodnotili konanie žalobcu ako odberateľa, ako aj postavenie dodávateľskej spoločnosti Marfi minus, s.r.o., ani ako daňový podvod, ani ako zneužívajúce konanie, pričom sa touto otázkou vôbec nezaoberali. V tomto smere teda ani neprodukovali žiadne dôkazy, z ktorých by mala vyplývať účasť žalobcu na daňovom podvode, resp. to, že o takomto konaní vedel alebo mal vedieť a to napriek tomu, že podľa Súdneho dvora EÚ môže byť jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu na daňovom podvode aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 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. novembra 2021, bod 54; Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37,43).

Záver o tom, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane iba na základe existencie pochybností o tom, či dodávateľa uvedený na sporných faktúrach Marefi minus s.r.o. bol skutočne dodávateľom tovaru, ktorého dodanie a zároveň aj použitie žalobcom ako zdaniteľnou osobou na účely jeho vlastných zdaniteľných plnení nepovažovali daňové orgány za sporné, preto záver daňových orgánov nie je v súlade s citovanou judikatúrou a z nej plynúcim výkladom Smernice Rady 2006/112/ES z 28 novembra 2006 a je právne neudržateľný.

S ohľadom na vyššie uvedenú aktuálnu judikatúru, pokiaľ pri spochybnení dodania tovaru deklaroványm dodávateľom neboli zistené skutočnosti smerujúce k záveru o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, je z hľadiska posúdenia splnenia hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane významnou otázkou, či vzhľadom na skutkové okolnosti veci nie sú k dispozícii údaje potrebné na overenie skutočného odberateľa a jeho postavenia ako platiteľa DPH. Kľúčovým sa tak stáva zistenie a preukázanie toho, či žalobcovi bol dodaný tovar iným subjektom, ktorý by bol platcom DPH, a to aj v prípade preukázania, že tovar nebol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach. V tomto smere je nevyhnutné dať daňovému subjektu ako aj správcovi dane procesný priestor zaoberať sa v rámci dokazovania aj touto otázkou, ktorá predmetom dokazovania v intenciách prekonanej súdnej judikatúry nebola správne vyhodnotená.

Podľa aktuálnej judikatúry SD EÚ zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že

daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 Smernice vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43).

Tu správny súd dáva do pozornosti aj žalobcom namietané nesprávne vyhodnotenie dôkazov ohľadom samotnej prepravy dodaného tovaru.

Z rozhodnutia veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zloženého z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, JUDr. Jany Zemkovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, JUDr. Jaroslavy Fúrovej, JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera zo dňa 18. mája 2021, sp. zn. 1Vs/1/2020, z ktorého vyplýva: „Pokiaľ daňové orgány opierajú svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, musia mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok.“ Z odôvodnenia predmetného rozhodnutia taktiež vyplýva: „24. Senát 8S zaujal názor, 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 (C-484/03); 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. 28. Senát 8S uviedol, že vo svojej rozhodovacej praxe opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžf/7/2018, sp. zn. 8Sžf/16/2018, sp. zn. 8Sžf/42/2018 a pod.) „Mal za to, že primeranosť ostražitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za totožných podmienok ako dovtedy, existencia tovaru nie je spochybnená, kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia. 34. Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno, ako to sám konštatoval i sťažovateľ. 35. Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. 36. Veľký senát na druhej strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátený dôkaz o neuskutočnení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ v podstate ignoroval a vybavil ich tým, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. 37. Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa C. N. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na O. Š. a potom na K. K.), ktoré zjavne nemali v úmysle podnikat' a ani nevedeli, čo nadobúdajú a aké im z toho vyplývajú práva a povinnosti. Rovnako je podozrivé, keď bývalý konateľ a spoločník si ponechá oprávnenie konať za spoločnosť a nechá si od pravdepodobne nič netušiaceho nového konateľa a spoločníka podpísať plnomocenstvo, osobitne za situácie, keď spoločnosť po zmene v osobe spoločníka a konateľa prestane spolupracovať so správcom

dane a plniť si daňové povinnosti. 39. Je treba však zároveň upozorniť, že úlohou správcu dane v danej veci nebolo skúmať pravosť listín či platnosť úkonov osôb konajúcich za zdaniteľné osoby, ale overiť či tvrdenia žalobcu a ním deklarované obchody, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, zodpovedajú skutočnosti, a či nadobudnuté tovary použil na svoje zdaniteľné plnenia. Veľký senát dáva znovu do pozornosti, že žalobca vo vyjadrení k protokolu predložil okrem faktúr aj dodacie listy (hoci nepodpísané), označil osobu, ktorá mala tovar od dodávateľa prevziať, ďalej predložil doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a záväzkov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov. Žiadne z týchto dokladov daňové orgány nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovosť. Nevykonali výsluch C. N. a K. H., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

V danej veci má správny súd za to, že nepostačovalo, aby správca dane konštatoval spochybnenie dodávateľa dezinfekčných, deratizačných a dezinfekčných prostriedkov spoločnosťou Marfi minus s.r.o., ale bolo potrebné, aby bezpochyby preukázal, že žalobca o tom, že sa zúčastňuje podvodného konania vedel, resp. mohol vedieť, že sa takéhoto podvodného konania v čase za mesiac október 2018.

Napriek tomu, že doposiaľ uvedené skutočnosti postačujú na zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane, správny súd považuje za potrebné vyjadriť sa v súvislosti so žalobnými námietkami aj k otázke, či s prihliadnutím na vykonané dokazovanie naozaj mohli na strane žalovaného a správcu dane existovať dôvodné pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru spoločnosťou Marfi minus s.r.o. žalobcovi.

Podľa publikovaného právneho názoru Najvyššieho súdu SR v rozsudku z 31. januára 2018, sp. zn. 6Sžfk/30/2017, R 39/2018 „I. V prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namiesto otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. II. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti.“

Pokiaľ ide o otázku nekontaktnosti súčasného konateľa dodávateľskej spoločnosti poukazuje správny súd na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021, podľa ktorého nekontaktnosť dodávateľa alebo subdodávateľov ako výlučná okolnosť nemôže byť spôsobilá vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (obdobne Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/66/2020 zo dňa 28. júla 2022).

Širšie sa v tomto smere vyjadril 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 odberateľa v tomto prípade..

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 (resp. odberateľa v danom prípade) 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).

Pochybnosti, ktorými argumentuje správca dane a následne tiež žalovaný sa správne súdu s ohľadom na vyššie uvedené okolnosti nejavia ako postačujúce na záver o tom, že sa dodanie tovaru neuskutočnilo tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr. Správny súd tento svoj záver opiera aj o skutočnosť, že v danom prípade ide o dodaný tovar dodávateľom Marfi minus s.r.o. žalobcovi, Pritom išlo o tovary, ktoré sú dlhodobým predmetom obchodnej činnosti žalobcu a z časového hľadiska, ako aj s ohľadom na predmet dodania išlo o tovar, ktorý nepochybne svojim určením súvisel s jeho obchodnou činnosťou. Správny súd pritom dáva do pozornosti tú skutočnosť, že tak správca dane, ako aj žalovaný nespochybňujú samotnú reálnu existenciu plnenia, ani to, že plnenie bolo použité tak na vstup, ako aj na výstupe a napokon ani to, že plnenie bolo dodané, ale spochybňujú to, že bolo žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach.

Na dokladovanie svojich tvrdení o skutočnom dodaní tovaru a jeho použití na vlastné zdaniteľné plnenie predložil žalobca listinné dôkazy. Správny súd konštatuje, že týmito dôkazmi sa správca dane ani žalovaný dostatočne nezaoberali napriek tomu, že aj prostredníctvom nich sa žalobca snažil uniesť dôkazné bremeno jednak o skutočnom dodaní tovaru uvedeného na sporných faktúrach, ale aj o splnení materiálnej podmienky pre priznanie nároku na odpočet dane spočívajúcej v použití dodaných tovarov na účely vlastných zdaniteľných plnení. Daňové orgány týmto dôkazom nevenovali náležitú pozornosť a odmietli tiež vykonať dôkazy ohľadom prepravy tovaru, ako aj výsluchov navrhovaných svedkov. Za týchto okolností sa záver o spoľahlivom preukázaní nedodania tovarov spoločnosťou Marfi minus s.r.o. žalobcovi javí správne súdu ako nedôvodný a nemajúci oporu vo vykonanom dokazovaní.

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, ako aj ustálenej judikatúry a dôkladne sa vysporiadať s otázkou, či je na základe takto 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, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. c) v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

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 zmeniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podanie sťažovateľa musia byť spísané advokátom.