

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 2S/18/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200177  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: doc. JUDr. Peter Molitoris, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8022200177.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD. (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu TenOPP, s.r.o. Čapajevova 9, 080 01 Prešov, IČO: 36 483 257, právne zastúpeného JUDr. Martinom Staroňom, Hlavná 89, Prešov, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o všeobecnej správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 24.01.2022 č. 100144779/2022, takto

### rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 24. januára 2022 číslo: 100144779/2022 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 4. októbra 2021 číslo: 101859856/2021 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

### odôvodnenie:

I.  
Priebeh administratívneho konania

Daňový úrad Prešov (ďalej tiež „správca dane“) vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019 u daňového subjektu TenOPP, s.r.o., Čapajevova 9, 080 01 Prešov, IČO 36 483 257, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. (ďalej aj „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) na základe oznámenia č. 101208213/2020 zo dňa 22.07.2020 s dňom začatia 11.08.2020.

Pri výkone daňovej kontroly správca dane zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2019 uplatnil odpočítanie dane od dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o., Bardejovská 2, 080 06 Prešov, IČO 45 588 040, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH A. na základe faktúr uvedených v rozhodnutí č. 101859856/2021 zo dňa 04.10.2021 na strane 21.

Správca dane výzvou č. 101727305/2020 zo dňa 11.11.2020 vyzval dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o., aby predložil doklady v súvislosti so zdaniteľným obchodom pre odberateľa TenOPP, s.r.o. Výzva bola dňa 18. 11. 2020 vrátená na daňový úrad s poznámkou „adresát je neznámy“.

Dňa 11.08.2020 sa žalobca dostavil na adresu Daňového úradu Prešov a predložil doklady súvisiace s výkonom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2019. O uvedenom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101292239/2020 zo dňa 11.08.2020.

Správca dane vyzval daňový subjekt MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. výzvou č. 101727305/2020 zo dňa 11.11.2020, aby k predmetným faktúram za tovar dodaný v december 2019 zapožičal pre odberateľa TenOPP, s.r.o. zmluvu s odberateľom, doklady o úhrade odberateľských faktúr, doklady o preprave fakturovaného tovaru, dodávateľské faktúry o kúpe tovarov, doklady o úhrade dodávateľských faktúr, evidenciu dane z pridanej hodnoty za december 2019, prípadne iné doklady, ktoré súvisia ktoré súvisia s obchodnými transakciami spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. a spoločnosti TenOPP, s.r.o. Výzva bola dňa 18.11.2020 vrátená správcovi dane s poznámkou „adresát je neznámy“. Na výzvu daňový subjekt nereagoval a nepredložil žiadne požadované doklady a vysvetlenia.

Predvolaním č. 101733608/2020 zo dňa 12.11.2020 správca dane predvolal na ústne pojednávanie súčasného konateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. B. C., Maďarsko (konateľ od 01.06.2020). O výsluchu svedka zaslal správca dane žalobcovi upovedomenie č. 101733781/2020 zo dňa 12.11.2020. Predvolanie sa správcovi dane dňa 17.12.2020 vrátilo s poznámkou „adresát je neznámy“. O nedostavení sa svedka bol spísaný úradný záznam č. 101962045/2020 zo dňa 10.12.2020.

Predvolaním č. 101782493/2020 zo dňa 23.11.2020 správca dane predvolal na ústne pojednávanie bývalého konateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. D. E. (od 02.03.2019 do 31.05.2020). O výsluchu svedka zaslal žalobcovi upovedomenie č. 101783907/2020 zo dňa 23.11.2020. D. E. bolo predmetné predvolanie doručené dňa 26.11.2020. Svedok sa na ústne pojednávanie bez ospravedlnenia nedostavil, o čom bol spísaný úradný záznam č. 101986568/2020 zo dňa 15.12.2020.

Správca dane nahliadol do Informačného systému finančnej správy (ďalej len „ISFS“), to do úradného záznamu č. 102385818/2019 zo dňa 17.10.2019, predmetom ktorého bolo preverenie sídla spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., pričom bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti sa nachádza nehnuteľnosť s označením RP MOTO. Ide o autorizovaného predajcu motocyklov zn. F.. Podľa informácií získaných pri miestnom zisťovaní, spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. tam v minulosti sídlila, ale v súčasnosti sa už na uvedenej adrese sídlo spoločnosti nenachádza. Na uvedenej adrese sa nenachádzalo ani firemné označenie ani poštová schránka. Z predmetného nahliadnutia do spisu bol spísaný úradný záznam č. 101896726/2020 zo dňa 02.12.2020.

Správca dane nahliadol do ISFS, a to do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu TenOPP, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2019, o čom spísal úradný záznam č. 101904262/2020 zo dňa 03.12.2020.

Správca dane zaslal Bytovému družstvu Prešov, Bajkalská 30, 080 01 Prešov výzvu č. 101980527/2020 zo dňa 14.12.2020 a výzvu č. 101980619/2020 zo dňa 14.12.2020, ktorou žiadal o predloženie dokladov a vyjadrení v súvislosti so zdaniteľným obchodom. Obidve uvedené výzvy boli doručené dňa 17.12.2020. Správcovi dane neboli predložené požadované doklady a vyjadrenia.

Správca dane sa telefonicky skontaktoval s notárskym úradom JUDr. Ivety Bžanovej, Strojárska 3998, Snina za účelom získania informácie, či B. C., Maďarsko, konateľ spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. navštívil dňa 08.06.2020 notársky úrad z dôvodu overenia pravosti podpisu. Pracovník notárskeho úradu G. C. potvrdil, že B. C. bol dňa 08.06.2020 na notárskom úrade a overil pravosť podpisu na viacerých listinách. Fotokópiu občianskeho preukazu si však zamestnanci notárskeho úradu nevyhotovili. O uvedenom spísal správca dane úradný záznam č. 101997251/2020 zo dňa 16.12.2020.

Predvolaním č. 100152918/2021 zo dňa 29.01.2021 správca dane opätovne predvolal na ústne pojednávanie bývalého konateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. D. E.. O výsluchu svedka zaslal žalobcovi upovedomenie č. 100159130/2021 zo dňa 29.01.2021. D. E. bolo predmetné predvolanie doručené dňa 01.02.2021. Svedok sa telefonicky skontaktoval so správcom dane a informoval ho, že z dôvodu prekonania hepatitídy mu jeho lekárka neodporúča cestovať a pohybovať sa v tomto období, aby sa neohrozil vírusom COVID-19, o čom spísal úradný záznam č. 100346083/2021 zo dňa 10.02.2021.

Správca dane zaslal Bytovému družstvu Prešov opakovanú výzvu č. 100180428/2021 zo dňa 02.02.2021 a výzvu č. 100180757/2021 zo dňa 02.02.2021, ktorou žiadal o predloženie dokladov a vyjadrení v súvislosti so zdaniteľným obchodom. Obidve uvedené výzvy boli doručené dňa 05.02.2021. Správcovi dane bola v zmysle doručených výziev od Bytového družstva Prešov doručená elektronická odpoveď č. 58109/2021 zo dňa 08.02.2021 a odpoveď č. 58697/2021 zo dňa 09.02.2021.

Správca dane nahliadol do ISFS a preveril skutočnosti spojené s dodávateľom kontrolovaného daňového subjektu spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. Správca dane zistil, že pridelené daňové kódy elektronickej pokladnice boli platné do 30.06.2019. O uvedenom spísal úradný záznam č. 100183110/2021 zo dňa 02.02.2021.

Správca dane nahliadol do ISFS a preveril skutočnosti spojené so zamestnancami a následným podávaním hlásení u kontrolovaného daňového subjektu TenOPP, s.r.o. a zároveň u jeho dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. za rok 2019. Z preverených skutočností správca dane zistil, že obe spoločnosti zamestnávajú pracovníkov na stály pracovný úväzok a za rok 2019 podali hlásenie na daňový úrad. O uvedenom spísal úradný záznam č. 100183532/2021 zo dňa 02.02.2021.

Správca dane zaslal Sociálnej poisťovni, Bratislava výzvu č. 100182172/2021 zo dňa 02.02.2021, v ktorej požadoval údaje o spoločnosti TenOPP, s.r.o. Správcovi dane bola doručená odpoveď č. 96195/2021 zo dňa 04.03.2021.

Správca dane opätovne nahliadol do ISFS, a to do spisu z daňovej kontroly daňového subjektu TenOPP, s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2019, o čom spísal úradný záznam č. 101039501/2021 zo dňa 14.06.2021 .

Správca dane vyhotovil výzvu č. 101045857/2021 zo dňa 15.06.2021 podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, ktorou žalobca bol vyzvaný v lehote 8 dní odo dňa jej doručenia na odstránenie pochybností správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom. Lehota na vyjadrenie sa uplynula dňa 29.06.2021. Žalobca reagoval na doručení výzvu až po správcom dane stanovenej lehote odpoveďou č. 317167/2021 zo dňa 01.07.2021, ktorej súčasťou boli prílohy.

Správca dane zaslal žalobcovi oboznámenie č. 101130583/2021 zo dňa 01.07.2021, ktorým ho informoval o vykonaných úkonoch správcu dane a o zisteniach správcu dane. Oboznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 02.07.2021.

Správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 101269204/2021 zo dňa 19.07.2021. Protokol bol daňovému subjektu doručený uložením zásielky na adrese splnomocneného zástupcu JUDr. Martina Staroňa, Hlavná 89, 080 01 Prešov dňa 06.08.2021. V stanovenej lehote sa žalobca nevyjadril, o čom bol vyhotovený úradný záznam č. 101789017/2021 zo dňa 22.09.2021.

Správca dane vydal rozhodnutie č. 101859856/2021 zo dňa 04.10.2021, ktorým žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane na základe faktúry od dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. a vyrubil mu rozdiel dane v sume 5 776,84 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2019. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca dňa 02.11.2021 odvolanie.

O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100144779/2022 zo dňa 24.01.2022.

II.

Stručné zhrnutie obsahu napadnutého rozhodnutia

V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na relevantnú právnu úpravu, najmä na ustanovenia § 3 ods. 1 – 3, § 24 ods. 1, 2, 4 a § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku, na § 19 ods. 1, 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Poukázal tiež na povinnosť konateľov obchodných spoločností konať s odbornou starostlivosťou.

K námietke o doručovaní zásielok žalobcovi prostredníctvom pošty a nie elektronicky so skrátenou úložnou lehotou poukázal na to, že Slovenská pošta, a. s. doručuje úradné zásielky podľa § 31 Daňového poriadku. Poukázal tiež na prechodné ustanovenie § 165b ods. 3 Daňového poriadku a na skutočnosť, že finančná správa začala oficiálne komunikovať elektronicky s daňovými subjektmi v daňovej oblasti až od 01.01.2022.

Žalovaný uviedol, že bolo dôvodné zo strany správcu dane zohľadniť v rozhodnutí skutočnosť, že spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. bola prevedená na maďarského občana B. C., keďže tento prevod vytvára určité náznaky účelovosti. Zmena konateľa a jediného spoločníka nastala až po tom, ako začala daňová kontrola. V obchodnom registri nastal zápis B. C., ako konateľa a jediného spoločníka až po ústnom pojednávaní s D. E. (ústne pojednávanie sa konalo dňa 16.06.2020 a zmena bola zaevidovaná v obchodnom registri dňa 25.06.2020, so vznikom funkcie dňa 01.06.2020). Od tohto momentu spoločnosť so správcom dane nekomunikuje (posledné podané daňové priznanie a kontrolný výkaz sú podané za máj 2020) a nereaguje na doručené písomnosti správcu dane (predvolanie č. 101277016/2020 zo dňa 10.08.2020).

Žalovaný zdôraznil, že v prípade, ak si odberateľ nárokuje právo na odpočítanie dane je potrebné preveriť skutočnosť, ako na strane odberateľa, tak aj na strane dodávateľa. V konaní nebolo možné preveriť skutočnosť na strane dodávateľa, pretože súčasný konateľ je nekontaktný. Správca dane práve preto dal priestor kontrolovanému daňovému subjektu a niekoľkokrát ho vyzval, aby v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku odstránil vzniknuté pochybnosti a preukázal vierohodnosť svojich tvrdení (výzva č. 101045857/2021 zo dňa 15.06.2021), avšak daňový subjekt tak neurobil a vzniknuté pochybnosti správcu dane neodstránil.

Podľa žalovaného, ak aj daňový subjekt disponuje faktúrami od dodávateľa, dodacími listami (ktoré neobsahujú podpis odberateľa, len dodávateľa) a potvrdením o zaplatení faktúr v hotovosti, ide len o jednu z hmotnoprávnych podmienok na uznanie odpočítania dane. Aj keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bude platiteľovi priznaná automaticky. Správca dane skúmal počas daňovej kontroly, či údaje uvedené na faktúrach odrážajú skutočnosť na nich uvádzaných. Faktúry samé o sebe nie sú preukázaním realizácie dodávok, pretože akýkoľvek listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Je to len tvrdenie o takejto skutočnosti. Daňový doklad má vždy deklarovat', že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi daňovými subjektmi, a preto je obsah dokladu rozhodujúci. Aby k odpočítaniu dane došlo, nestačí predložiť len faktúru, pretože v prvom rade zdaniteľné obchody musia jednoznačne preukazovať, že daň bola uplatnená voči platiteľovi tým platiteľom v tuzemsku, ktorý vyhotovil faktúru, a ktorý mu predmetný tovar alebo službu dodal.

Žalovaný uviedol, že štatutárny orgán žalobcu mal mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými ako podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikania, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí, ako aj o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, a taktiež musí zvažovať možné riziká z tohto obchodovania. Obzvlášť, ak je v pozícii platiteľa dane z pridanej hodnoty a nárokuje si právo na odpočítanie dane. V opačnom prípade ide o porušenie nie len § 135a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), ale aj ustanovení § 537 a nasl. Obchodného zákonníka, keďže daňový subjekt vystupuje ako zhotoviteľ diela pre objednávateľa a je za vykonanie diela zodpovedný. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu chýbajú, tak v takom prípade ide o právny stav, ktorý v zmysle § 264 Obchodného zákonníka nepožíva právnu ochranu.

K námietke nevykonania miestneho zisťovania na stavbe, t. j. mieste dodania tovaru žalovaný uviedol, že toto dokazovanie by bolo vychádzajúc z povahy predmetu fakturácie irelevantné a nezávažné pre meritum rozhodnutia, pretože spornou skutočnosťou v danom prípade nie je to, či bol tovar reálne dodaný, ale to, či fakturované plnenie bolo skutočne dodané práve dodávateľom MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. tak, ako to je uvedené na faktúrach.

Žalovaný poukázal aj na výpoveď svedka D. E., zaznamenanú v zápisnici č. 101041647/2020 zo dňa 16.06.2020, podľa ktorej spoločnosť dodávateľa nemala žiaden majetok, žiadnych zamestnancov a tovar bol prepravovaný jeho dodávateľmi priamo k žalobcovi, mená dodávateľov svedok uviesť nevedel. Táto výpoveď svedka je v nesúlade so zistenými skutočnosťami správcu dane, keďže kontrolovaný daňový subjekt aj napriek tomu predložil zoznam zamestnancov, ktorí mali údajne vykonávať práce za dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. (podanie č. 566933/2020 zo dňa 08.12.2020, podanie č. 566916/2020 zo dňa 08.12.2020 a podanie č. 25604/2021 zo dňa 20.01.2021), pričom zdaniteľný obchod sa mal týkať len dodania tovaru. Správca dane na základe údajov zo Sociálnej poisťovne zistil, že spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. skutočne bola zamestnávateľom (odpoveď č. 95468/2020 zo dňa 29.12.2020, avšak doručený zoznam zamestnancov nekorešponduje so zoznamom zamestnancov, ktorý predložil daňový subjekt (podanie č. 25604/2021 zo dňa 20.01.2020).

V konaní bolo taktiež zistené, že na predložených faktúrach je uvedené číslo účtu, ktorý bol v čase vystavenia týchto faktúr už neexistujúci, k výdavkovým pokladničným dokladom vyhotovených žalobcom boli predložené doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou, ktorá bola prihlásená spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o. a zrušená bola dňa 30.06.2019, teda pokladničné doklady boli vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou po zrušení jej registrácie.

K odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa rozporu rozhodnutia správcu dane s daňovou neutralitou a zásadou právnej istoty, k čomu uviedol niekoľko rozsudkov Súdneho dvora EÚ žalovaný uviedol, že uvedené rozsudky žalobca citoval len vo všeobecnej rovine a neuvádzal konkrétne, v čom je napadnuté rozhodnutie v rozpore s vytýčenou judikatúrou súdneho dvora.

K citovanému C-18/13 MaksPen a C-277/14 PPUH Stehcemp. hovoriacom o nemožnosti spochybniť právo na odpočítanie DPH, ak odberateľ nevedel, že na strane dodávateľa bola dodávka súčasťou daňového úniku či podvodu žalovaný uviedol, že hmotnoprávne predpisy práva na odpočítanie dane predstavujú obligatórne náležitosti, ktoré musia byť splnené. Správca dane konštatoval porušenie nároku na uplatnenie práva na odpočítanie dane, t. j. daňovému subjektu nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane pri výkone daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane tak, ako mu to ukladá daňový poriadok a zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si neoprávnené uplatnil nárok na odpočítanie dane, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pretože dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

Na základe takto zistených skutočností žalovaný odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Prešov potvrdil.

III.

Argumenty žalobcu v podanej správnej žalobe

Žalobca má za to, že napadnuté rozhodnutie odvolacieho orgánu ako aj orgánu prvého stupňa vychádza z nedostatočne a nesprávne zisteného skutkového stavu veci, nesprávneho zhodnotenia dôkazov a nesprávneho právneho posúdenia veci, z ktorého dôvodu je vecne nesprávne a nezákonné.

Žalobca v prvom rade namietal, že správca dane zasielal k rukám právneho zástupcu zásielku v auguste 2021, nedodrжал však úložnú lehotu 18 dní a úmyselne počas obdobia dovolaníek zasielal zásielku nie elektronicky, ale poštou a so skrátenou úložnou lehotou. Konanie správcu dane označil za úmyselné a ľstivé. Nedoručenie Protokolu a s ním spojenú fikciu doručenia uložením zásielky na pošte považuje za odňatie práva konať pred správcom dane a vyjadriť sa k Protokolu.

K rozhodnutiu správcu dane žalovaný v zásade uplatnil zhodné námietky, ako boli predmetom jeho odvolania proti tomuto rozhodnutiu.

Žalobca má za to, že rozhodnutie správcu dane vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávneho právneho posúdenia veci.

Správca dane prvého stupňa vo svojom rozhodnutí iba zopakoval svoje argumenty z iných daňových konaní žalobcu.

Poukázal na to, že správca dane v skutočnosti nespochybňoval, že daňový subjekt odobral stavebný materiál od spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o., ale spochybňoval spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s. r. o., a to, že nepredložila účtovníctvo a účtovné doklady, že obchodný podiel v nej bol prevedený na tzv. „bieleho koňa“, a že správcovi dane neposkytla súčinnosť na preukázanie tvrdení daňového subjektu.

K zisteniam správcu dane, ktorý keď kontaktoval na telefónnom čísle uvedenom na faktúrach spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., tak sa ohlásila osoba, ktorá uviedla, že sa tam nachádza prevádzka spoločnosti MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o., a spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. sa tam asi 2 roky nenachádza žalobca uviedol, že z výpisu z obchodného registra porovnaním uvedených dvoch spoločností s ručením obmedzeným je zrejmé, že osoba menom H. I. bola spoločníkom spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. do 22.4.2020, pričom teraz je jediným spoločníkom obchodnej spoločnosti MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o. Už z názvu obchodnej spoločnosti MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o. je zrejmé, že sa jedná o takmer rovnaké obchodné spoločnosti majúce prevádzku v tých istých priestoroch, dokonca s tým istým telefónnym číslom. Preto takéto nekalé konanie spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., ktorá reálne dodala stavebný materiál žalobcovi, avšak riadne nevedla účtovníctvo, resp. účtovníctvo spolu s prevodom obchodného podielu na tzv. bieleho koňa odovzdala tomuto nadobúdateľovi, nemôže byť na ujmu žalobcovi.

Na ujmu žalobcu nemôže byť ani to, že sa bývalí konatelia spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. vyhýbali svedeckej výpovedi, nemali v poriadku účtovníctvo resp. sa mohli dopustiť daňového podvodu.

Správca dane bez ohľadu na argumentáciu žalobcu v priebehu celého konania iba zotrval na svojom závere, že nebolo preukázané, že tovary podľa kontrolovaných faktúr boli skutočne dodané a že boli dodané spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. Žalobca si nevie predstaviť vyššiu mieru

spolupráce s daňovým úradom, vyššiu mieru dôveryhodnosti dokladov o dodaní tovaru ako tých, ktoré predložil a nerozumie snahe správcu dane za každú cenu neveriť žalobcovi to, že stavebný materiál mu bol dodaný a že obchod bol uskutočnený. Žalobca navrhoval aj ohliadku na mieste samom, predložil správcovi dane prvého stupňa faktúry, dodacie listy, potvrdenia o zaplatení faktúr v hotovosti, pričom išlo o sumu, ktoré zákon umožňuje platiť v hotovosti, a preto nerozumie tomu, prečo správca dane prvého stupňa tieto doklady o dodaní a zaplatení nepovažoval za hodnoverné a preukazujúce skutočné dodanie zdaniteľného plnenia. Žalobca si nevie predstaviť, aké ďalšie dôkazy vyššej miery hodnovernosti mal predložiť správcovi dane prvého stupňa, aby mu správca dane prvého stupňa uveril reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Aj keby žalobca predložil výpis z účtu o bezhotovostnej platbe za stavebný materiál, aj v takom prípade by mu správca dane prvého stupňa zrejme niečo vytkol a našiel by mu iné pochybenie, a to s najväčšou pravdepodobnosťou také, že tieto doklady chýbajú v účtovníctve spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., nakoľko toto účtovníctve menovaná spoločnosť správcovi dane prvého stupňa nevydala.

Pokiaľ spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. požadovala platby v hotovosti, o čom vydávala príjmové pokladničné doklady a peňažné prostriedky reálne postupne preberala od kontrolovaného subjektu a možno aj iných odberateľov, avšak tieto peňažné prostriedky nevložila do pokladne alebo príjmové pokladničné doklady nezaúčtovala, svedčí to len o tom, že spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. nebola serióznou obchodnou spoločnosťou, pokiaľ ide o vedenie svojho účtovníctva, avšak nemôže to byť na ujmu žalovaného, ktorý si riadne splnil všetky povinnosti podľa zákona o účtovníctve a zákona o dani z pridanej hodnoty.

To, že spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. neposkytla žiadnu súčinnosť správcovi dane prvého stupňa, nepredložila účtovníctvo a doklady o nákupe stavebného materiálu, nemôže byť na ujmu žalobcovi a nie je možné požadovať od žalobcu vyvinenie sa ešte aj tým, že má preukazovať nákup stavebného materiálu spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK s.r.o. od nejakého jej dodávateľa. Žalobcu nezaujíma, odkiaľ jeho dodávateľ nakúpi stavebný materiál a za akú cenu, ani to, či z neho odvedie daň, ale zaujíma ho, či tento materiál reálne existuje a či mu je dodaný na miesto určenia v požadovanej kvalite a množstve. Správca dane mal podľa žalobcu využiť všetky zákonné prostriedky na vydanie účtovníctva spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK s.r.o. a predviesť bývalých konateľov aj súčasného konateľa na výsluch.

Žalobca tiež s poukazom na už uvedenú námietku nezákonného spôsobu doručovania protokolu z daňovej kontroly namietal zákonnosť daňovej kontroly za mesiac december 2019, keďže táto začala dňa 11.08.2020 a ukončená bola podľa správcu dane dňa 06.08.2021 uložením zásielky na pošte, teda 5 dní pred uplynutím 1-ročnej lehoty.

Žalobca dal do pozornosti aj obsah svedeckej výpovede bývalého konateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK s. r. o. v iných daňových konaniach, z ktorej jednoznačne vyplýva, že k zdaniteľnému plneniu došlo a tovar bol žalobcovi dodaný.

Žalobca pri daňovej kontrole doplatil v podstate len na to, že dodávateľská spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. menila personálne obsadenie, teda že svoj obchodný podiel previedol p. I. na p. E. a rovnako manželka p. I. bola odvolaná z funkcie konateľa a konateľom sa stal p. E. a nakoniec bol obchodný podiel prevedený na maďarského štátneho občana B. C..

Žalobca však nemôže niesť zodpovednosť za to, že spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. bola prevedená podozrivou transakciou na občana Maďarska, pričom svedok p. E. tvrdí, že tomuto maďarskému štátnemu občanovi bolo odovzdané aj účtovníctvo. Žalobca poukazuje na to, že k neuznaniu nadmerného odpočtu DPH došlo prakticky len z toho dôvodu, že nebolo možné v účtovníctve spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. skontrolovať, či došlo k dodaniu tovaru žalobcovi ako aj pravosť pokladničných dokladov.

Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 01.07.2021 k výzve z 15.06.2021 predložil správcovi dane listinné doklady, z ktorých je zrejmé, že dodaný stavebný materiál bol zabudovaný na stavbe. Zároveň podrobne uviedol, na aké účely použil stavebné materiály.

Správca dane napriek návrhu nevykonal dokazovanie miestnym zisťovaním a preverením priamo na mieste na jednotlivých stavbách, kde by sa presvedčil o tom, že tieto dodané stavebné materiály boli riadne zabudované na stavbách bytových domov, resp. iných stavbách, a teda že nejde o fiktívne obchody za účelom uplatnenia nadmerného odpočtu DPH.

Postup správcu dane bol podľa žalobcu nezákonný a v rozpore s § 3 a § 24 daňového poriadku a porušil tiež čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky - princíp legality. V toho dôsledku je Protokol a jemu predchádzajúci postup zaťažený vadami, ktoré spôsobujú ich nezákonnosť. Ak vydaniu Protokolu a rozhodnutia správcu dane prvého stupňa predchádzal taký postup správneho orgánu, ktorý možno označiť za nezákonný, pričom táto nezákonnosť sa prejavila nerešpektovaním základného práva subjektu a tento nedostatok je premietnutý v napadnutom rozhodnutí, potom týmto napadnutým rozhodnutím je porušené základné právo subjektu na inú právnu ochranu upravené v čl. 46 ods. 1 ústavy (nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 22/02 zo 16. apríla 2003).

Zistenia Protokolu a rozhodnutia správcu dane prvého stupňa sú nezákonné pre rozpor s § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ktorý priamu prepojenosť medzi prijatými zdaniteľnými plneniami a uskutočňovanými zdaniteľnými obchodmi nevyžaduje. Zistenia nezákonne správcu dane prvého stupňa odôvodnil tým, že zo strany spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. a daňového subjektu došlo k porušeniu ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., avšak správcu dane prvého stupňa nevzal do úvahy v rozpore s § 2 a 24 daňového poriadku skutočnosti, že žalobca ako kontrolovaný subjekt reálne prevzal stavebný materiál dodaný spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. a to priamo na stavbách a tento zabudoval na stavbách. V priebehu daňového konania bolo preukázané, že žalobca ako kontrolovaný subjekt prevzal zdaniteľný obchod - stavebný materiál.

V súvislosti s uvedenými skutočnosťami žalobca dáva do pozornosti súdu mimo iného tiež jeden zo záverov rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 48/2007, podľa ktorého "platiteľ dane si môže odpočítať daň, ak zdaniteľné plnenie prijme na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa §14, t. j. zákon nevyžaduje priamu prepojenosť medzi zdaniteľnými plneniami - vyžaduje len, aby účelom prijatia zdaniteľného plnenia, pri ktorom chce platiteľ uplatniť odpočet DPH bola realizácia svojich vlastných zdaniteľných plnení."

Žalobca namieta aj porušenie zásad Smernice Rady 112/2006/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej tiež len „Smernica“), keďže rozhodnutie správcu dane potvrdené žalovaným je v rozpore so zásadou zachovania daňovej neutrality. Odpočítanie dane patrí medzi fundamentálne princípy fungovania systému DPH, garantované Smernicou. Uplatňuje sa v zásade na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe a „je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené“, čo je zrejmé aj z rozhodnutí ESD vo veci C-368/09, C-392/09, C- 368/06, a C-414/10.

Žalobca poukázal na to, že právo na odpočítanie dane vzniká len osobe, ktorá je registrovaná za platiteľa DPH. Základným zákonným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u odberateľa - príjemcu tovaru alebo služby je skutočnosť, že pri tomto tovare dodávateľovi vznikla zákonná daňová povinnosť. Základné pravidlo, ktoré je uvedené v § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. podmieňuje nárok na odpočítanie dane odberateľom tovaru alebo služby vznikom daňovej povinnosti u jeho dodávateľa. Deň vzniku nároku na odpočítanie dane je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti, čo je základom zachovania daňovej neutrality ako základnej zásady, ktorá sa uplatňuje pri aplikácii Smernice ako aj zákona č. 222/2004 Z. z. Podmienkou na odpočítanie dane na vstupe z faktúry je použitie obstaraných tovarov alebo služieb na účely svojho podnikania ako platiteľa dane, pričom platiteľ dane má právo odpočítať daň uplatnenú iným platiteľom dane, ktorá je v cene dodávaného tovaru alebo služby.

V súlade so zákonnými podmienkami základným princípom správneho fungovania dane z pridanej hodnoty je, že podnikateľ - platiteľ dane z pridanej hodnoty musí byť zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov alebo služieb, ktoré sú u neho určené na následné uskutočňovanie zdaniteľných plnení, ktoré sú predmetom dane.

Zachovanie daňovej neutrality je obsiahnuté v Rozsudku ESD vo veci C-408/98 Abbey National; C-268/83 Rompelman; C- 37/95 ako aj C-98/98.

Neutralita DPH znamená, že podnikateľ neznáša bremeno uplatnenej DPH za podmienky, že tovar použije na svoju ekonomickú činnosť podliehajúcu dani. Čl. 168 písm. a) Smernice sa chápe v tom zmysle, že otázka, či DPH splatná za predchádzajúci alebo nasledujúci predaj dotknutých tovarov bola, alebo nebola odvedená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane. Inými slovami, zásada daňovej neutrality vylučuje, aby žalobca, ktorý v súvislosti s prijatými zdaniteľnými plneniami má DPH na vstupe, nemohol uplatniť právo na jej odpočet, nakoľko dodávateľ - spoločnosť MAYSTER CENTRUM SK s.r.o. priznala daňovú povinnosť na DPH z reálne uskutočneného zdaniteľného obchodu a odberateľ - žalobca splnil všetky vecné aj formálne povinnosti na uplatnenie nároku v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Týmto by bola porušená nielen zásada daňovej neutrality, ale na strane štátu by vznikol navyše neoprávnený majetkový prospech, keďže je overené, že dodávateľ daňovú povinnosť priznal.

Žalobca ďalej v súvislosti s námietkou porušenia princípu právnej istoty poukázal na bod 47 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-395/11, kde sa uvádza v súvislosti s aplikáciou princípu právnej istoty ohľadom úpravy povinností DPH (v členských štátoch EÚ), že podľa ustálenej judikatúry právna úprava EÚ musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre subjekty podliehajúce právomoci EÚ predvídateľné. Táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá.

Zásada právnej istoty sa podľa žalobcu tiež vzťahuje na všetky vnútroštátne orgány poverené uplatňovaním práva EÚ (napr. rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-347/06, ASM Brescia, bod 65 a tam citovaná judikatúra, a rozhodnutie vo veci C-288/07, Isle of Wight Council, bod 47 a tam citovaná judikatúra).

Žalobca poukazuje na to, že správny orgán môže vychádzať výlučne zo zákonných podmienok pre uplatňovanie DPH a neprislúcha mu vykladať zákon extenzívnym spôsobom, podmieňujúc uplatnenie práv podľa zákona č. 222/2004 Z. z. plnením aj iných povinností uložených inými zákonmi, na ktoré sa č. 222/2004 Z. z. vôbec neodvoláva. Keďže správny orgán nerešpektoval ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. a tam stanovené zákonné podmienky uplatňovania nároku na odpočet DPH, jeho postup sa stal nepredvídateľný a porušil tiež Smernicu o spoločnom systéme DPH. Takéto porušenie Smernice, resp. neuprednostnenie eurokonformného výkladu Smernice má za následok nezákonnosť jeho postupu.

K napadnutému rozhodnutiu žalovaného zo dňa 24.01.2022 žalobca konštatoval, že žalovaný ako odvolací správny orgán odôvodnil konkrétne svoje rozhodnutie na strane 9 až 12 napadnutého rozhodnutia, a to tým, že sa nestotožnil s tvrdeniami daňového subjektu a že správca dane prvého stupňa postupoval pri daňovej kontrole tak, aby bol, zistený skutkový stav a aby mohol vec správne posúdiť, že existencia faktúr a ani ich samotné zaúčtovanie v účtovníctve nie je preukazným dôkazom o tom, že plnenie a tovar skutočne dodal daňový subjekt MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., ktorý predmetné faktúry vyhotovil, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov musí preukázať daňový subjekt, a že na predložených faktúrach bolo uvedené v čase vystavenia faktúr neexistujúce číslo účtu.

Nad rámec tvrdení uvedených vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane žalobca uviedol, že pokiaľ ide o neexistujúce číslo bankového účtu uvedené vo faktúrach, nemal ako preveriť, či daný bankový účet existuje, nakoľko takúto informáciu mu v banke spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. (Tatra banka a.s.) ani inej banke vzhľadom na bankové tajomstvo nepodajú. Navyše žalobca poukázal na to, že za stavebný materiál platil v hotovosti, o čom predložil správcovi dane prvého stupňa príjmové doklady.

Pokiaľ ide o zmluvu o dielo zo dňa 19.01.2018 medzi žalobcom a vlastníkami bytových a nebytových priestorov v zastúpení Bytového družstva Prešov, túto zmluvu žalovaný ako odvolací orgán nesprávne právne posúdil v tom, že MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. mal dodať stavebný materiál priamo Bytovému družstvu Prešov. S poukazom na vážne odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, ktorý sa v celom rozsahu stotožnil so závermi rozhodnutia správcu dane prvého stupňa a svoje úvahy prezentoval len stručne na strane 12 a stručne na strane 13, považuje žalobca rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a arbitrárne.

Žalobca poukazuje aj na to, že všetky námietky uvedené voči rozhodnutiu správcu dane sa týkajú aj žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 28.09.2021.

Žalobca záverom poukazuje na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-18/13, MaksPen a C-277/14, PPUH Stehcemp, na ktoré sa nedávno v odpovedi na otázku z praxe odvolali metodici z Finančnej správy SR, a v zmysle ktorých „...odpočítanie dane zaplatenej na vstupe musí byť priznané aj keď boli opomenuté určité formálne požiadavky, pričom však musia byť splnené hmotnoprávne požiadavky.“

Na základe sumarizovanej žalobnej argumentácie navrhol žalobca zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100144779/2022 zo dňa 24.01.2022, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 04.10.2021 a vrátiť vec žalovanému na nové prejednanie a rozhodnutie. Navrhol tiež uložiť žalovanému povinnosť nahradiť mu trovy konania pred súdom.

#### IV.

Vyjadrenie žalovaného k podanej správnej žalobe

Podaním č. 101569566/2022 zo dňa 26.05.2022 sa k správnej žalobe vyjadril žalovaný. Poukázal na to, že námietky žalobcu sú v podstatnom totožné, ako jeho odvolacie námietky.

Podľa žalovaného si daňový subjekt musí byť vedomý následkov svojich obchodných transakcií, pričom poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, a skutočnosť, že pri posudzovaní práva na odpočítanie dane musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym.

Žalovaný poukázal na to, že v priebehu roka 2021 nebol ešte povinný doručovať písomnosti v daňovom konaní do elektronickej schránky.

Dôvodom, pre ktorý nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. bola skutočnosť, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

Vzhľadom na uvedené žalovaný nepovažoval argumentáciu žalobcu v žalobných námietkach za opodstatnenú. Správca dane dodržal zásadu zákonnosti a riadil sa všeobecne záväznými právnymi predpismi, preto napadnuté rozhodnutie považoval za zákonné, založené na správnom právnom posúdení veci, vydané na základe dostatočného zistenia skutkového stavu a preskúmateľné, preto navrhol žalobu v plnom rozsahu zamietnuť.

#### V. Replika žalobcu

Replikou zo dňa 28.06.2022 reagoval na vyjadrenie žalovaného žalobca. Poukázal na stručnosť vyjadrenia žalovaného, ktorá podľa jeho názoru svedčí domnienke, že samotný žalovaný má za to, že žaloba je dôvodná a že jeho postup v daňovom konaní pred podaním žaloby bol nesprávny a viedol k vydaniu vecne nesprávneho rozhodnutia. Poukázal na aplikovateľnosť rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veciach C-18/13 a C- 277/14 na posudzovaný prípad.

Poukázal aj na to, že aj v prípade, ak sa dodávateľ MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. podieľala na daňovom podvode, nemôže byť spochybnené právo žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak žalobca ako odberateľ nevedel, že na strane dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. bola dodávka súčasťou trestnej činnosti spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. alebo jej daňového úniku.

V ďalšom v celom rozsahu zotrval na dôvodoch správnej žaloby.

#### VI.

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. 1 písm. a) SSP na prejednanie veci nariadil pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo dňa 08.11.2022. Na pojednávaní sa zúčastnili žalobca aj žalovaný, ktorí zotrvali na svojich písomných podaniach.

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, správnou 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 § 191 ods. 1 písm. e) SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie 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 vlastníak, 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 nehnuteľné 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

centrálneou 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.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov 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, 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 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 5776,84 eur za zdaňovacie obdobie december 2019, keďže neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o.,

z dôvodu, že v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania sa nepreukázalo dodanie tovaru žalobcovi práve touto spoločnosťou.

Správny súd pred samotným právnym posúdením predmetnej veci poukazuje na závery aktuálnej a s prejednávanou vecou súvisiacej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej „SD EÚ“), konkrétne vo veci Kemwater ProChemie a veci Vikingo Fővállalkozó 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 zadované 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, J. K., C-610/19,).

Podľa záverov Súdneho dvora EÚ v uznesení vo veci Vikingo Fővállalkozó, 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 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 04.10.2021 uviedol, že žalobcom nebolo preukázané, že tovary podľa predmetných faktúr boli skutočne dodané a že boli dodané spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o.

Keďže správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil okrem identity dodávateľa aj skutočnosť, či bol tovar reálne dodaný, žalobca navrhoval vykonať miestne zisťovanie na stavbe, ktorá bola miestom dodania tovaru, čomu však správca dane nevyhovelo. Žalobca uvedenú skutočnosť namietal aj vo

svojom odvolaní, kde zároveň poukázal na to, že správca dane neustálil, či spochybňuje iba dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., alebo aj samotnú skutočnosť dodania tovaru uvedeného na sporných faktúrach a k nim prislúchajúcich dodacích listoch.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zo dňa 24.01.2022 k tejto odvolacej námietke, ktorej súčasťou bolo aj poukázanie na nevykonanie navrhovaného dôkazu v podobe miestnej ohliadky za účelom preukázania skutočného dodania tovaru uviedol, že takýto dôkaz by bol irelevantný a nezávažný pre meritum rozhodnutia, keďže „spornou skutočnosťou v danom prípade nie je to, či bol tovar reálne dodaný, ale to, či fakturované plnenie bolo skutočne dodané práve dodávateľom MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o.“

Uvedený záver žalovaného považuje správny súd za ustálenie dôvodov, pre ktoré dospel žalovaný k záveru o nesplnení materiálnych podmienok pre odpočet dane a zároveň ho považuje za kľúčový pre ďalšie právne posúdenie veci. S prihliadnutím na citovanú judikatúru totiž 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)

Žalovaný ani správca dane neklasifikoval konanie žalobcu alebo jeho dodávateľa spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. ani ako daňový podvod, ani ako zneužívajúce konanie, touto otázkou sa vôbec nezaoberali a 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 vedieť mal, a to napriek tomu, že podľa Súdneho dvora EÚ môže byť jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (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 hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane iba na základe existencie pochybnosti o tom, či dodávateľ uvedený na sporných faktúrach (MAYSTER CENTRUM SK, 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 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 deklarovaným dodávateľom neboli zistené skutočnosti smerujúce k záveru o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, je z hľadiska posúdenia splnenia hmotnoprávných podmienok vzniku nároku na odpočet dane významnou otázkou, či vzhľadom na skutkové okolnosti veci nie sú k dispozícii údaje potrebné na overenie skutočného dodávateľa a jeho postavenia ako platiteľa DPH. Kľúčovým sa tak stáva zistenie a preukázanie toho, či žalobcovi boli plnenia dodané iným subjektom, ktorý by bol platcom DPH, a to aj v prípade preukázania, že služby neboli dodané dodávateľom uvedeným na faktúre. 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.

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 namietanú zameniteľnosť subjektov MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. a MAYSTER CENTRUM SLOVAKIA, s.r.o., ktoré komunikovali v čase realizácie sporného zdaniteľného obchodu na rovnakom telefónnom čísle, mali v určitom období rovnakú vlastnícku štruktúru a používali aj rovnaké logo.

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 MAYSTER CENTRUM SK, 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 namieste 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.“

Správca dane svoju pochybnosť o tom, že sporný obchod medzi žalobcom a spoločnosťou MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. prebehol tak, ako je formálne deklarovaný spornými faktúrami založil okrem iného na skutočnosti, že osoba, ktorá je konateľom spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., teda B. C., bola v priebehu daňovej kontroly nekontaktná, v dôsledku čoho sa nepodarilo zabezpečiť ani účtovné doklady dodávateľa. Poukázal tiež na nemožnosť zabezpečenia výsluchu niektorých svedkov, na iba formálny zápis sídla spoločnosti a na to, že dodávateľ nemal v čase realizácie obchodu žiadnych zamestnancov. Správca dane tiež poukázal na to, že na sporných faktúrach bolo uvedené číslo účtu v L. C. M., IBAN A. XX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX, ktorý bol zrušený dňa 19.12.2017 rozhodnutím banky a na skutočnosť, že ako dôkaz o úhrade kúpnej ceny za tovar v hotovosti boli predložené doklady o úhrade faktúr vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., ktorej daňový kód bol zrušený 30.06.2019.

Správny súd k záverom týkajúcim nedostatku zamestnancov či k pochybeniam týkajúcim sa uvedenia čísla neexistujúceho účtu a daňových dokladov z registračnej pokladnice so zrušeným daňovým kódom

poukazuje na už citované závery bodu 66 uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19, podľa ktorého 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 (1.) prvá 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, (2.) neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva.

Pokiaľ ide o otázku nekontaktnosti súčasného konateľa dodávateľa 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 dodávateľa.

Tu je možné uviesť, že mimo sféry žalobcu ležali podľa správneho súdu tiež skutočnosti týkajúce sa existencie účtu dodávateľa v banke či platnosti DKP dodávateľom použitej registračnej pokladnice. Vo vzťahu k uvedeniu čísla zrušeného bankového účtu na sporných faktúrach správny súd okrem otázky bankového tajomstva limitujúceho možnosti žalobcu preveriť uvedené číslo účtu poukazuje aj na to, že kúpna cena za tovar bola uhrádzaná v hotovosti, preto žalobca nemal dôvod akokoľvek preverovať hodnovernosť čísla účtu uvedeného na sporných faktúrach. Taktiež tvrdenie konateľa dodávateľa p. E. o tom, že nevie, kto mu tovar následne predaný žalobcovi dodal nie je možné pričítať na ťarchu žalobcu, keďže vo vzťahu k času, kedy obchod s dodávateľom uzatváral, neboli správcom dane zistené žiadne okolnosti, ktoré by mali viesť k osobitnej ostražitosti žalobcu voči dodávateľskej obchodnej spoločnosti alebo jej konateľovi. Transakcie obchodného podielu v spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o., ktoré správca dane považoval za podozrivé (prevod obchodného podielu a odovzdanie celej dokumentácie a účtovných dokladov spoločnosti nekontaktnému maďarskému štátnemu občanovi) sa uskutočnili až po spochybnených obchodných transakciách so žalobcom, pričom z dokazovania nevyplynul žiaden preukázateľný súvis medzi žalobcom a realizáciou týchto transakcií. Z celého odôvodnenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane tiež nevyplyva, v čom konkrétne mala byť povinná opatrnosť zo strany žalobcu zanedbaná, 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 (spravidlivo) požadovať na predchádzanie jeho účasti na daňovom podvode (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54), nie je možno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky naň preniesť kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (napr. Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 56; Mahagében Kft., C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57).

Samotná neexistencia skutočného sídla spoločnosti MAYSTER CENTRUM SK, s.r.o. na adrese C. X, D., na ktorú poukázal správca dane, nemusela byť žalobcovi známa, keďže z dokazovania vyplynulo, že zakúpený tovar mal byť žalobcovi doručený priamo na miesto realizácie diela podľa zmluvy o dielo.

Pochybnosti predstavené správcom dane a následne tiež žalovaným 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 dodaný tovar nepochybne súvisel s realizáciou stavby „Obnova bytového domu na ul. D. XX, XX A.“, pričom išlo o tovar bežne zabezpečovaný v súvislosti s týmto druhom stavebných prác, 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 realizovanou činnosťou na stavbe v zmysle zmluvy o dielo.

Správny súd nevzhladol dôvodnosť námietky týkajúcej sa nezákonného postupu správcu dane pri doručovaní Protokolu právne zástupcovi žalobcu, pričom v tejto súvislosti v celom rozsahu poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a na vznik povinnosti Finančnej správy komunikovať s daňovými subjektmi výhradne elektronicky až od 01.01.2022.

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).