

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-5S/41/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200373
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. LL.M. Jana Fandáková
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200373.6

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky Mgr. Jany Fandákovvej, LL.M. a členov JUDr. Radovana Turčíka a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: TechnoComplektInvest s. r. o., so sídlom Jesenského 44, 080 01 Prešov, IČO: 36 501 131, právne zastúpeného: BENČÍK & PARTNERS s. r. o., so sídlom Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100761097/2020 zo dňa 08.04.2020, takto

rozhodol:

I. Z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100761097/2020 zo dňa 08.04.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102911322/2019 zo dňa 17.12.2019 a vec vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100%.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie

/daň z pridanej hodnoty - zdaňovacie obdobie máj 2014/

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj, jún, október a december 2014. [Daňová kontrola u žalobcu sa začala dňa 26.01.2016 a skončila sa dňa 07.01.2019, doručením protokolu z daňovej kontroly č. 104544480/2016 zo dňa 28.12.2016 žalobcovi.]

2. Vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102911322/2019 zo dňa 17.12.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014 v sume 56.099,54 Eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100761097/2020 zo dňa 08.04.2020 (ďalej len „žalovaný“ a „napadnuté rozhodnutie“) potvrdilo odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie správcu dane zo dňa 17.12.2019.

3. Rozdiel na DPH bol žalobcovi vyrubený za príslušné zdaňovacie obdobie máj 2014 v dôsledku neuznania práva na odpočítanie DPH z nasledovných zdaniteľných obchodov – dodanie stavebných prác od dodávateľa IMKOTEX SK Prešov, s.r.o., IČO: 36 478 539 spolu v sume DPH 56.099,54 Eur:

- „práce na akcii IMS Levice“ podľa krycieho listu súpisu vykonaných prác a súpisu vykonaných prác, podľa faktúry č. FV140011 z 02.05.2014, základ dane 232.901,42 Eur, DPH v sume 46.580,28 Eur,

- „práce na akcii MS ES Voľa“ podľa krycieho listu súpisu vykonaných prác, rekapitulácie nákladov stavby podľa objektov a súpisu vykonaných prác, podľa faktúry č. FV140014 z 12.05.2014, základ dane 47.596,29 Eur, DPH v sume 9.519,26 Eur.

4. Dôvody neuznania práva na odpočet DPH sú v rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím správca dane v podstatnej časti vymedzené takto:

- Dodávateľ žalobcu spoločnosť IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. zanikla výmazom z obchodného registra 24.11.2015 zlúčením so spoločnosťou offline.sk s.r.o., ktorej konateľom je rumunský občan a ktorá je nekontaktná, preto u tejto spoločnosti, nástupcu dodávateľa, nebolo možné preveriť zdaniteľné obchody so žalobcom, následne aj spoločnosť offline.sk s.r.o. zanikla výmazom z obchodného registra 28.04.2016 zlúčením so spoločnosťou Remeda s.r.o., ktorej konateľom je totožný rumunský občan.

- Bývalý konateľ dodávateľa žalobcu IMKOTEX SK Prešov, s.r.o., p. A. B. pri svojom výsluchu (dňa 11.05.2016) ako svedok uviedol, že účtovné doklady spoločnosti nemá, tieto boli zatopené čo nahlásil polícii aj príslušnému daňovému úradu (čo potvrdili ostatné zistenia správca dane spolu so zistením, že ani v elektronickej podobe na pamäťovom disku nie sú čitateľné), dodanie fakturovaných prác žalobcovi potvrdil a opísal pri výsluchu s tým, že práce realizoval svojimi brigádnikmi.

- Žalobca eviduje aj dodávateľskú faktúru č. OF0502 z 02.05.2014 priamo od dodávateľa SlovakTech spol s r.o. s predmetom fakturácie „práce na IMS Voľa“ so základom dane 32.153,84 Eur a DPH (20%) v sume 6.430,77 Eur, z ktorej si za zdaňovacie obdobie máj 2014 tiež uplatnil odpočet, ktorých dodanie žalobcovi potvrdil dodávateľ SlovakTech spol s r.o. s tým, že práce realizoval vlastnými zamestnancami.

- Podľa správca dane sa zhodujú jednotlivé položky fakturácie pri dodávateľskej faktúre od dodávateľa IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. č. FV140014 z 12.05.2014 (základ dane 47.596,29 Eur, DPH 9.519,26 Eur) a dodávateľskej faktúre od dodávateľa SlovakTech spol s r.o. č. OF0502 z 02.05.2014 (základ dane 32.153,84 Eur a DPH 6.430,77 Eur), t. j. ide o tzv. duplicitu fakturácie na vstupe, ku ktorej žalobca uviedol, že práce realizovali obe spoločnosti IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. a SlovakTech spol s r.o., nakoľko došlo k zlému vytyčeniu výkopov pre kabeláže, IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. už mal inú zákazku a nemohol pokračovať, preto musel objednať ďalšiu firmu (SlovakTech spol s r.o.).

- Na odberateľských faktúrach vystavených žalobcom č. 14002 a 14003 z 02.05.2014 pre jeho odberateľa Contineo s.r.o. je uvedený totožný predmet fakturácie „práce na akcii IMS Levice“ a „práce na akcii MS ES Voľa“ ako na faktúrach od dodávateľa žalobcu IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. č. FV140011 z 02.05.2014 a č. FV140014 z 12.05.2014, prijatie ktorých prác pri miestnom zisťovaní 26.04.2016 spoločnosť Contineo s.r.o. potvrdila s tým, že tieto boli ňou ďalej fakturované spoločnosti LiV Elektra a.s.

- Na základe toho správca dane (a zhodne žalovaný) uzavrel, že žalobca nepreukázal dodanie stavebných prác ním deklaroványm dodávateľom spoločnosťou IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. podľa dodávateľských faktúr, pričom výpoveď bývalého konateľa tohto dodávateľa p. A. B. potvrdzujúcu dodanie prác hodnotil ako výpoveď s nízkou výpovednou hodnotou, a mal za to, že žalobca k svojim tvrdeniam nepredložil dôkazy spôsobilé preukázať dodanie služieb ním deklaroványm dodávateľom, pričom z rozhodnutí nevyplýva, že by bola sporná samotná materiálna existencia (vykonanie) stavebných prác. Správca dane zhodne so žalovaným dospeli k záveru, že deklarovánemu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

II.

Súdne konanie

5. Správnu žalobou doručenu dňa 26.06.2020 Krajskému súdu v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100761097/2020 zo dňa 08.04.2020 a rozhodnutia správca dane č. 102911322/2019 zo dňa 17.12.2019 a vrátenia veci na ďalšie konanie.

6. V žalobe sú vymedzené nasledovné podstatné žalobné body (námietky) žalobcu:

- (1) Žalobca namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, a tým jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a nedostatočné zistenie skutkového stavu veci.

- (2) Žalobca namieta nezákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane aj všetkých nadväzujúcich úkonov v dôsledku dĺžky trvania vyrubovacieho konania (ktoré od doručenia protokolu z daňovej kontroly 07.01.2017 do doručenia rozhodnutia správcu dane 23.12.2019 trvalo skoro tri roky) rozpornej s čl. 48 ods. 2 Ústavy SR zaručujúce právo na konanie bez zbytočných prieťahov. A to pri analogickej aplikácii už judikovaných dôsledkov nezachovania jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, napriek tomu, že dĺžka vyrubovacieho konania v rozhodnom období nebola vzťahujúcou sa úpravou v zákone o správe daní (z. č. 563/2009 Z. z.) upravená. Zdôraznil, že v porovnaní s aktuálne platnou zákonnou lehotou pre vyrubovacie konanie bola v predmetnej veci táto niekoľkonásobne prekročená.

- (3) Žalobca namieta, že mu boli neprípustným spôsobom pripisované na vrub skutočnosti týkajúce sa dodávateľa (že dodávateľ IMKOTEX SK Prešov s.r.o. vystupoval len ako „formálny dodávateľ“, že dodávateľ nepredložil účtovné a daňové evidencie). A to za stavu, keď v priebehu daňovej kontroly plne spolupracoval so správcom dane, predložil všetky doklady a podal vysvetlenia k zdaniteľným obchodom, vyčerpávajúcim spôsobom preukázal reálne poskytnutie služieb dodávateľom, navyše prijatie platieb a prijatie prác bolo potvrdené konečným odberateľom. Uviedol, že o materiálnej existencii plnenia nie je možné pochybovať, sám svoje dôkazné bremeno uniesol a závery správcu dane sú preto svojvoľné a ničím neodôvodnené.

- (4) Žalobca namieta odmietnutie vykonania ním navrhovaných dôkazov týkajúcich sa síce iných zdaniteľných plnení (dodanie briquetovej linky) ako tých, z ktorých mu bol odopretý odpočet napadnutým rozhodnutím, ale keďže išlo o plnenia tvoriace predmet totožnej daňovej kontroly, uvedené malo dosah na prenos dôkazného bremena na správcu dane v rámci tejto kontroly, ktoré správca dane neuniesol.

- (5) Žalobca zdôrazniac, že účtovníctvo je judikatúrou uznaným dôkazným prostriedkom na preukázanie tvrdení daňového subjektu obsiahnutých v daňovom priznaní, namieta, že až potom ako správca dane preukáže dôvodnosť svojich pochybností o vierohodnosti, úplnosti či správnosti účtovníctva môže po daňovom subjekte požadovať predkladanie ďalších dôkazov, pričom v danom prípade správca dane ani žalovaný takéto pochybnosti o účtovníctve neuviedli.

- (6) Nakoniec žalobca poukázal na to, že v danej veci správcom dane ani žalovaným nebola spochybňovaná materiálna existencia plnenia a konajúce orgány nemali pochybnosť ani o účtovníctve žalobcu. A namieta, že ak o materiálnej existencii plnenia neboli pochybnosti nemôže byť odmietnuté právo na odpočet dane. Opakovane namieta odignorovanie dôkazov znejúcich v prospech žalobcu a postavenie záverov na skutočnostiach, ktoré žalobca nemohol ovplyvniť a nesprávne hodnotenie vykonaných dôkazov v rozpore s § 3 ods. 3 daňového poriadku a nesprávne zistenie skutkového stavu veci.

7. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 30.09.2020 zotrval na správnosti napadnutého rozhodnutia a žalobné námietky považoval za nedôvodné. Zdôraznil, že ním v predmetnej veci bol správne a dostatočne zistený skutkový stav veci a tento bol správne právne posúdený, a za opodstatnené nepovažoval ani námietky týkajúce sa dĺžky vyrubovacieho konania.

8. Žalobca repliku nepodal.

9. Na pojednávaní konanom dňa 24.09.2024 sa žalovaný nezúčastnil, svoju neúčasť ospravedlnil a súhlasil s pojednávaním a rozhodnutím v jeho neprítomnosti. Žalobca zotrval na dôvodnosti svojej žaloby a odkázal na šesť žalobných dôvodov vymedzených v podanej žalobe. Tiež uviedol, že ide o jednu zo štyroch žalôb, ktoré boli žalobcom podané, v dvoch obdobných veciach za iné zdaňovacie obdobia už správny súd rozhodol, konkrétne vo veci vedenej pod sp. zn. PO-5S/43/2020 (zdaňovacie obdobie december 2014) a pod sp. zn. PO-5S/40/2020 (zdaňovacie obdobie júl 2014) a boli zrušené napadnuté rozhodnutia. V záujme jednotnosti súdnej praxe navrhol zrušiť napadnuté rozhodnutia aj v predmetnej veci.

III.

Posúdenie veci správnym súdom

10. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“).

11. Správny súd v konaní o všeobecnej správnej žalobe (§ 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok /ďalej len „SSP“/) preskúmal napádané rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, všetko v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), na pojednávaní konanom dňa 24.09.2024 dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

12. Predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správca dane o vyrubení rozdielu na DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2014 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa IMKOTEX SK Prešov, s.r.o., za dodávku služieb – stavebných prác spolu v sume DPH 56.099,54 Eur. Žalovaný a správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH odôvodňovali nesplnením hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie služieb žalobcovi jeho deklarovaným dodávateľom, a to bez spochybnenia reálnej existencie plnenia (vykonania stavebných prác).

Vzťahujúca sa právna úprava

13. Správny súd na úvod poukazuje na základné ustanovenia vzťahujúcej sa vnútroštátnej právnej úpravy:

- Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“): „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“ a podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“
- Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“
- Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“
- Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.“
- Podľa § 3 ods. 3 zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“): „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 § 63 ods. 5 daňového poriadku: „Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.“

Všeobecné východiská

14. Daň z pridanej hodnoty upravená zákonom o DPH je harmonizovanou daňou a je súčasťou právneho rámca spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty je upravený prameňmi práva Európskej únie predovšetkým Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). Z uvedeného dôvodu k aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“).

15. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ aj kasačného súdu obmedzené len v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva. V nadväznosti na to je odlišná situácia aj pri znášaní dôkazného bremena. Kým pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt, v prípade daňového podvodu či zneužití práva znáša dôkazné bremeno správca dane.

16. Danosť dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH pre zneužitia práva ako aj pre daňový podvod, v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Pritom zneužitie práva a daňový podvod predpokladajú naplnenie odlišných skutočností, ktorých skúmanie v zmysle judikovaných záverov Súdneho dvora EÚ podlieha odlišným testom. Teda vyššie označené tri dôvody pre obmedzenie práva na odpočítanie DPH predpokladajú preukázanie skutočností, ktoré sú pri jednotlivých dôvodoch odlišné, a v zásade je vylúčené, aby mohol byť splnený ktorýkoľvek z uvedených troch dôvodov obmedzenia práva na odpočítanie DPH súčasne s iným dôvodom.

17. V zmysle zákona o DPH (aj smernice o DPH) hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane sú (I) existencia zdaniteľného plnenia, (II) jeho dodanie zdaniteľnou osobou (status dodávateľa) a (III) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Pričom formálnou podmienkou pre odpočítanie DPH je existencia príslušného daňového dokladu. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

18. Vo vzťahu k rozloženiu a prenosu dôkazného bremena pri preukázaní splnenia podmienok odpočtu DPH správny súd pripomína, že pri preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok je nositeľom dôkazného bremena primárne daňový subjekt. Teda daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH a povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023) Formálne sa dve základné povinnosti daňového subjektu v daňovom konaní (povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať) realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom. (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018)

K žalobným námietkam a ich dôvodnosti

19. Správny súd hodnotil ako nedôvodnú námietku nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a jeho nepreskúmateľnosti. Z rozhodnutí oboch stupňov je zrejماً na základe akých dôkazov a akých úvah pri ich hodnotení dospeli konajúce orgány ku konkrétnym skutkovým zisteniam a ako tieto právne hodnotili, a je zrejماً v napadnutom druhostupňovom rozhodnutí aj

vysporiadanie sa žalovaného s odvolacími námietkami žalobcu. Samotná správnosť alebo nesprávnosť skutkových a právnych záverov právnych orgánov nezakladá nepreskúmateľnosť ich rozhodnutí.

20. Správny súd hodnotil ako nedôvodnú námietku nezákonnosti napadnutého rozhodnutia v príčinnej súvislosti s trvaním vyrubovacieho konania pri analogickej aplikácii príslušnej judikatúry k nedodržaniu jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Za stavu, ak právna úprava platná a účinná v rozhodnom období neustanovovala časové limity pre trvanie vyrubovacieho konania, ako to uvádza aj samotný žalobca, neprimeraná dĺžka vyrubovacieho konania síce môže zakladať nečinnosť správneho orgánu, či postup v rozpore s ústavnou požiadavkou konať bez zbytočných prieťahov, avšak uvedené nemôže mať dosah na samotnú zákonnosť rozhodnutia a nemôže zakladať dôvod na analogickú aplikáciu dôsledkov porušenia zákonom vymedzenej lehoty trvania daňovej kontroly na zákonnosť rozhodnutia vydaného na jej podklade.

21. Správny súd hodnotil ako nedôvodnú námietku odmietnutia vykonania navrhovaných dôkazov týkajúcich sa síce iných zdaniteľných plnení (dodanie briketovej linky) ale podľa žalobcu s dosahom na prenos dôkazného bremena. Skutočnosť, že predmetom daňovej kontroly sú rôzne zdaniteľné obchody kontrolovaného subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie nemôže viesť podľa názoru súdu k záveru, že presun dôkazného bremena či vykonanie alebo nevykonanie navrhnutých dôkazov vo vzťahu k iným kontrolovaným obchodom by malo mať dosah na zákonnosť záverov vo vzťahu k zdaniteľným obchodom, neuznanie odpočtu z ktorých tvorí predmet preskúmaného rozhodnutia.

22. Ako dôvodné však vyhodnotil správny súd ostatné žalobné námietky žalobcu vzťahujúce sa k vlastným skutkovým a právnym záverom žalovaného aj správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH z dodania služieb žalobcovi deklarovaných dodávateľom spoločnosťou IMKOTEX SK Prešov, s.r.o.

23. V danom prípade, keď materiálna existencia plnenia je nesporná, keď žalobca k preukázaniu dodania prác od deklarovaného dodávateľa predložil faktúru aj so súpismi prác a i., keď bývalý konateľ dodávateľa potvrdil vyhotovenie dokladov i dodanie prác a tieto podrobne opísal, podľa názoru správneho súdu z obsahu rozhodnutia správcu dane ani žalovaného nevyplýva, že by nimi boli produkované a označené dôkazy, ktoré by mali rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy na podporu tvrdení žalobcu, a tým mohli byť spôsobilé odôvodniť záver o nepreukázaní jeho tvrdení o dodaní prác deklarovaným dodávateľom.

24. V tejto súvislosti správny súd opätovne pripomína, že ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

25. Preto pokiaľ správca dane zhodne so žalovaným záver o nepreukázaní dodania stavebných prác deklarovaným dodávateľom IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. odôvodňujú zisteniami o zániku dodávateľa IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. zlúčením viac ako rok a pol po datovaní kontrolovaných zdaniteľných plnení resp. o nekontaktnosti jeho právneho nástupcu či štátnej príslušnosti konateľa jeho nástupcu resp. o zániku aj tohto nástupcu zlúčením s inou spoločnosťou, podľa názoru správneho súdu takéto zistenia neboli spôsobilé spochybniť vierohodnosť a pravdivosť žalobcom predložených dokladov a dôkazov na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH.

26. Pokiaľ správca dane zhodne so žalovaným záver o nepreukázaní dodania stavebných prác deklarovaným dodávateľom IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. odôvodňujú zistením o tzv. duplicitnej fakturácii totožných prác pre žalobcu v mesiaci máj 2014 dvomi dodávateľmi ad 1/ spoločnosťou IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. (DPH 9.519,26 Eur) a ad 2/ spoločnosťou SlovakTech spol s r.o. (DPH 6.430,77 Eur), toto odôvodnenie sa javí ako zmätočné už len z dôvodu, že označené zistenie bolo správcom dane prezentované len vo vzťahu k jednej dodávateľskej faktúre od dodávateľa IMKOTEX SK Prešov, s.r.o. z ktorej žalobcovi nebol uznaný odpočet DPH v sume 9.519,26 Eur a nie vo vzťahu k druhej dodávateľskej faktúre od tohto dodávateľa, z ktorej nebol uznaný odpočet DPH v sume 46.580,28 Eur bez akejkoľvek spojitosti s označeným zistením.

27. Uvedené zakladá zmätočnosť rozhodnutia správcu dani a žalovaného aj bez hodnotenia dostatočnosti odôvodnenia rozhodnutí čo sa týka samotného zistenia o tzv. duplicitnej fakturácii a vyporiadania sa s vyjadrením a vysvetlením žalobcu k nemu, resp. aj bez hodnotenia absencie aspoň minimálneho odôvodnenia favorizácie dodávateľa SlovakTech spol s r.o. za totožnej dôkaznej situácie, keď dodanie bolo preukázané rovnakými dokladmi a rovnako potvrdené zo strany dodávateľov.

28. Pokiaľ dôvodom tejto favorizácie resp. vôbec dôvodom záveru o nepreukázanosti dodania prác deklarovaným dodávateľom pri oboch faktúrach, z ktorých nebol uznaný odpočet, mal byť záver správcu dane odobrený žalovaným o „nízkej výpovednej hodnote“ výpovede bývalého konateľa spoločnosti IMKOTEX SK Prešov, s.r.o., p. A. B. (ktorý potvrdil a podrobne popísal žalobcovi dodané stavebné práce), správny súd z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane a žalovaného nezistil označenie žiadnych skutočností v príčinnej súvislosti s ktorými prezentovali záver o zníženej dôkaznej sile tejto výpovede. Pričom za takú skutočnosť v okolnostiach danej veci nie je možné považovať poukaz na následný zánik dodávateľa zlúčením viac ako rok a pol po posudzovanom zdaniteľnom obchode, nekontaktnosť jeho nástupcu či nedostupnosť účtovnej evidencie spoločnosti a nemožnosť preverenia deklarovaných obchodov.

Záver a rozhodnutie o trovách konania

29. Z týchto dôvodov správny súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane charakterizujú nesprávne skutkové zistenia a právne závery [§ 191 ods. 1 písm. c), e), f) SSP], a preto ich správny súd zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie [§ 191 ods. 4 veta prvá SSP]. (výrok I)

30. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného náležite ustáliť skutkový stav veci a tento správne právne posúdiť, všetko pri viazanosti správcu dane právnymi názormi správneho súdu formulovanými v tomto rozsudku v zmysle § 191 ods. 6 SSP.

31. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 167 a nasl. SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania. (výrok II)

32. Rozsudok bol prijatý v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach.

Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť. (§ 443 ods. 5 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 a/ má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b/ ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/, c/ je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP)

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

a/ označenie napadnutého rozhodnutia,

b/ údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

c/ opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d/ návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

(§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzyva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. (§ 56 SSP)

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a/ na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b/ ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c/ účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d/ v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e/ vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f/ nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g/ rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h/sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i/ nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j/ podanie bolo nezákonne odmietnuté. (§ 440 ods. 1 SSP)

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom. (§ 440 ods. 2 SSP)