

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-5S/32/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200194
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 02. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Tóth
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200194.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

XX

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Tóth a členov senátu Mgr. Milady Artnerovej a JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. v právnej veci žalobcu: JUNIUM s.r.o., so sídlom, Záhradnícka 70, 821 08 Bratislava, IČO: 44 277 997, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., IČO: 47 234 776, so sídlom: Priemyselná 1/A, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, č. 102759345/2019 zo dňa 29.11.2019 takto

rozhodol:

XX

I. Správny súd zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102759345/2019 zo dňa 29.11.2019 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Správny súd priznáva žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Správca dane vykonal v zmysle § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za obdobie marec 2018. Daňová kontrola bola začatá dňa 18.06.2018. Správca dane dňa 30.04.2019 spísal so žalobcom v zmysle § 45 ods. 1 písm. i) Daňového poriadku Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXX/XXXX. Počas ústneho pojednávania správca dane oboznámil daňový subjekt s vykonanými úkonmi a zisteniami, ktoré vyplynuli počas daňovej kontroly. Žalobca sa správcovi dane v závere zápisnice vyjadril, že všetky doklady a dôkazy boli k predmetnej daňovej kontrole predložené a nežiada správcu dane, aby boli vykonané ešte ďalšie úkony.

2. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol číslo XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.05.2019, v ktorom správca dane zhrnul zistené skutočnosti a skonštatoval, že kontrolou predložených dokladov bolo zistené porušenie § 19, § 49 ods. 1 a 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Žalobca na základe rámcovej zmluvy o kontrolnej činnosti uzatvorenej dňa 25.01.2014 so spoločnosťou CSM – tech, s.r.o., IČO: 43 858 996, Hlavná 98, 919 26 Zavar (ďalej len „CSM – tech, s.r.o.“) poskytoval službu - kontrolu kvality dielov a súčiastok pre spoločnosť CSM-tech, s.r.o. Žalobca nevykonával uvedené služby priamo, ale formou subdodávky prostredníctvom spoločnosti AUTO ZEIT s. r. o., so sídlom Rostovská 7097/22, 831 06 Bratislava, IČO: 46 334 955, (ďalej len „AUTO ZEIT s.r.o.“), ktorej konateľom je A. B. C.. Spoločnosť AUTO ZEIT, s.r.o. taktiež nevykonala služby - kontrolu kvality dielov a súčiastok priamo, ale formou subdodávky prostredníctvom spoločnosti PANONIA medical, s.r.o., Vrbová 22/A, 301 Šamorín, IČO: 50 478 613 (ďalej len „PANONIA medical, s.r.o.“).

4. Správca dane rozhodnutím č. 102010782/2019 zo dňa 22.08.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 v sume X XXX,XX eur (neprižnal nadmerný odpočet v sume XX,XX eura a vyrubil daň v sume X XXX,XX eura). Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr č. XXXXXXXXX, XXXXXXXXX, XXXXXXXXX, za služby poskytnuté spoločnosťou AUTO ZEIT s.r.o., z dôvodu, že žalobca a ani jeho dodávateľ nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení uvádzaných na predmetných faktúrach. Daňový subjekt nebol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to prioritne osobou uvedenou na faktúre. Zároveň mal správca dane za to, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia v rámci svojej obozretnosti pri výkone podnikania, keďže služby boli poskytnuté zmluvným partnerom – AUTO ZEIT s.r.o. a žalobca nepátral po tom, kto realizoval poskytnutie služby, t. j. či to bol priamo AUTO ZEIT s.r.o. alebo si táto spoločnosť našla ďalšieho dodávateľa.

5. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie namietajúc, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav veci a nevykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu. Správca dane sa mal pokúsiť o opakované zabezpečenie výsluchu svedka - konateľa spoločnosti PANONIA medical, s.r.o., A. D.. V závere odvolania daňový subjekt doplnil dôkazy, a to na základe skutočnosti, že konateľ spoločnosti AUTO ZEIT s.r.o. sa rozhodol sprístupniť žalobcovi dokumenty týkajúce sa predmetu daňovej kontroly. Žalobca priložil k odvolaniu fotokópie rôznych dokumentov, ktorými preukazoval poskytnutie služieb spoločnosťou PANONIA medical, s.r.o., pre spoločnosť AUTO ZEIT s.r.o. a následne pre žalobcu, a ktoré nemal k dispozícii z dôvodu ochrany obchodného a daňového tajomstva.

6. Žalovaný ako odvolací orgán vydal dňa 29.11.2019 rozhodnutie č. 102759345/2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že zo zistení správcu dane pri daňovej kontrole za zdaňovanie obdobie marec 2018 bolo preukázané účelové konanie daňového subjektu s cieľom uplatniť si odpočítanie dane a následne zníženie vlastnej daňovej povinnosti. Správca dane dospel na základe kontrolných zistení, ktoré posúdil v ich vzájomných súvislostiach, k názoru, že obchodné transakcie uvedené na faktúrach predložených daňovým subjektom k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 sa neuskutočnili osobou, resp. spoločnosťou AUTO ZEIT, s.r.o., uvedenou na faktúre. Žalovaný sa taktiež stotožnil s názorom správcu dane, že daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia v rámci svojej obozretnosti pri výkone svojej podnikateľskej činnosti.

II.

Žaloba a podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

7. Žalobca podal na Krajský súd v Bratislave dňa 06.02.2020 všeobecnú správnu žalobu zo dňa 05.02.2020 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, ktoré navrhol zrušiť a priznať mu náhradu trov konania.

8. Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia videl žalobca v nedostačujúcom zistení skutkového stavu pre riadne posúdenie veci, a zároveň došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

9. Žalobca predovšetkým namietal, že správca dane nezabezpečil a nevykonal výsluch svedka - konateľa spoločnosti PANÓNIA medical, s.r.o., A. D.. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí tiež nezaoberal dôkazmi predloženými v odvolacom konaní, keď v napadnutom rozhodnutí uviedol, že dôkazy mali byť predkladané iba počas daňovej kontroly, najneskôr do dňa jej ukončenia. Žalobca mal za to, že dôkazy môžu byť predkladané kedykoľvek, aj počas odvolacieho konania.

III.

Vyjadrenie žalovaného

10. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 20.05.2020, pričom napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie považoval za zákonné a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

11. Žalovaný uviedol, že dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie prác uvedeným dodávateľom. Žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane ustanovené v § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH, a preto správca dane neuznal nárok na odpočítanie dane v uvedenej výške za predmetné zdaňovacie obdobie. Správca dane preveroval tvrdenia žalobcu o dodaní prác deklaroványm dodávateľom AUTO ZEIT s. r. o. Správca dane pri miestnom zisťovaní zistil, že spoločnosť AUTO ZEIT s. r. o. sa na adrese svojho sídla nenachádzala. Ing. B. C., konateľ spoločnosti AUTO ZEIT s. r. o., sa k správcovi dane dostavil až na opakované predvolanie, pričom z jeho tvrdení vyplynulo, že spoločnosť nemala zamestnancov, ktorí by v jej mene mohli služby pre žalobcu uvedené na predmetných faktúrach vykonať a podľa jeho tvrdení a dokladov, ktoré predložil, mala predmetné služby vykonať a dodať spoločnosť PANONIA medical s.r.o. Spoločnosť PANONIA medical s.r.o., nepredložila žiadne dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení a konateľ spoločnosti A. D. sa k správcovi dane nedostavil ani na opakované predvolania a ani na so správcom dane vzájomne dohodnutý termín. Konateľa spoločnosti A. D. nebolo možné predviesť ani príslušníkmi policajného zboru. Žalovaný poukázal na zjavný rozpor, keď samotný žalobca namietal vypočutie svedka A. D. z dôvodu ochrany obchodného tajomstva a na druhej strane namietal jeho nevypočutie. Navyše u spoločnosti PANONIA medical s.r.o. bola priamo za zdaňovacie obdobie marec 2018 vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty, v rámci ktorej však spoločnosť PANONIA medical s.r.o. nepreukázala uskutočnenie zdaniteľných plnení a nepredložila žiadne dôkazy, keďže so správcom dane nespupracovala. Žalobca dôkazné bremeno neunesol a jednoznačne nepreukázal, že k dodaniu služieb došlo dodávateľom AUTO ZEIT s. r. o. ako to deklaroval predloženými dokladmi. Žalovaný ďalej uviedol, že nedošlo ani k neúmernému rozširovaniu dôkazného bremena na žalobcu, keď ani nedostatky, resp. nesplnenie povinností dodávateľa, resp. subdodávateľa, neboli pripisované na ujmu žalobcu. K rozširovaniu dôkazného bremena na žalobcu ako daňový subjekt, resp. k námietke, že nemožno na neho prenášať dôkazné bremeno ohľadne okolností jeho dodávateľa, žalovaný uviedol, že Daňový poriadok rozdeľuje dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte.

12. Žalovaný ďalej uviedol, že sa zaoberal aj dôkazmi predloženými k podanému odvolaniu, no ani vyhodnotením týchto dôkazov neboli preukázané tvrdenia o dodaní služieb dodávateľom AUTO ZEIT s. r. o. a tieto dôkazy tak neboli privoditeľné priznať právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa. Navyše, ako z konania vyplýva, samotný žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania uvádzal, že žiadnymi inými dôkazmi nedisponuje. Iné dôkazy neboli počas daňovej kontroly predložené ani dodávateľom AUTO ZEIT s. r. o., a taktiež ani odberateľom spoločnosťou CSM – tech s.r.o. ako posledným príjemcom služieb. Tieto skutočnosti poukazujú na účelovosť predložených dôkazov, keďže na tieto ani jeden subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepoukazoval.

IV.

Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

13. K vyjadreniu žalovaného sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 22.06.2020, v ktorom zotrval na svojich doterajších tvrdeniach.

14. Ďalšie podania účastníkov konania neboli súdu predložené.

V.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

15. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o správnych súdoch“) bol okrem iného zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť 1. júna 2023. V zmysle § 3 písm. b) Zákona o správnych súdoch: „ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.“ Vec bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy, v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 v znení Dodatku č. 1 náhodným výberom pridelená senátu 4S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-5S/32/2020.

16. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní, a to v rozsahu žalobných bodov a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť, a to postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e), a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“).

17. Správny súd prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 SSP, keď ani jeden z účastníkov nepožiadal o nariadenie pojednávania. Termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli správneho súdu a na webovom sídle súdu najmenej päť dní pred jeho vyhlásením a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.02.2024 (§137 ods. 4 SSP).

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

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

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

21. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

22. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov alebo 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 uplatnené iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

24. 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.

25. Podľa § 493e SSP v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

26. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie DPH môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

obmedzené v prípadoch, ak (i) zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu, alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 30.06.2022, sp. zn.: 3Sžfk/15/2020 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26.10.2022, sp. zn.: 2Sžfk/49/2020).

27. Z uvedeného vyplýva, že aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

28. Vychádzajúc z obsahu prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia možno konštatovať, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel práve z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. Závery správcu dane a žalovaného v otázke preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku žalobcu na odpočet DPH, na základe momentálne zisteného skutkového stavu, však správny súd na základe obsahu predloženého administratívneho spisu nepovažoval za dostatočné.

29. V zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane (vo všeobecnosti) je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje relevantnými dôkazmi. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak má správca dane 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 (k tomu nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 07.02.2023, sp. zn.: IV. ÚS 569/2022).

30. V prejednávanej veci existovali obchodnoprávne vzťahy medzi odberateľom CMS – tech, s.r.o. a žalobcom ako dodávateľom, žalobcom ako odberateľom a spoločnosťou AUTO ZEIT s.r.o. ako dodávateľom a medzi spoločnosťou AUTO ZEIT s.r.o. ako odberateľom a PANONIA medical, s.r.o. ako dodávateľom. Konateľ spoločnosti CMS - tech, s.r.o. E. F. potvrdil poskytnutie fakturovaných služieb žalobcom, obchodná spolupráca mala prebiehať dlhodobo už od roku 2014. Rovnako aj konateľ spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. p. B. C. vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil dodanie služieb pre žalobcu, ktoré zabezpečil prostredníctvom svojho subdodávateľa PANONIA medical, s.r.o. Faktúry za poskytnuté služby boli uhrádzane bezhotovostne, a to odberateľom CMS – tech, s.r.o., ako aj žalobcom. Žalobca počas daňovej kontroly predložil ako dôkaz o plneniach poskytnutých deklarovanej spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. písomné dôkazy – rámcovú zmluvu o kontrolnej činnosti zo dňa 25.11.2014, Zmluvu o vykonaní kontrolnej činnosti zo dňa 16.01.2017, Zmluvu o nebytových priestoroch zo dňa 29.08.2016, účtovný denník za marec 2018, daňové priznanie za marec 2018, evidenciu DPH za marec 2018, kontrolný výkaz DPH za marec 2018, knihu záväzkov a pohľadávok, faktúry a bankový výpis za obdobie 03/2018 – 04/2018. Správcom dane a žalovaným bolo spochybnené dodanie služieb žalobcovi dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. (uskutočnenie zdaniteľného plnenia subjektom označeným na vystavených faktúrach), a to z dôvodu, že jeho subdodávateľ PANONIA medical, s.r.o. so správcom dane nespolupracoval.

31. Správny súd napriek dôkladnému oboznámeniu sa s obsahom administratívneho spisu nedokázal identifikovať skutočnosti, ktoré správcu dane a žalovaného viedli k záveru o spochybnení dodania služieb žalobcovi. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia nehodnotil skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia správcu dane, ale len všeobecne zhrnul priebeh daňovej kontroly, zistené skutočnosti a opakovane poukázal na povinnosť daňového subjektu preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Na záver napadnutého rozhodnutia žalovaný zhodne so správcom dane konštatoval, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia v rámci svojej obozretnosti pri výkone svojej podnikateľskej činnosti, avšak bez

toho, aby konkrétnymi úvahami spochybnil, čoho sa absencia obozretnosti pri jeho podnikateľskej činnosti mala týkať, a aký konkrétny vplyv mala na splnenie hmotnoprávnych podmienok nároku na odpočet DPH, keď odberateľ, a ani dodávateľ žalobcu, dodanie služieb nespochybnili a obchodná spolupráca trvala 4 roky.

32. Správne mu súdu rovnako nie je zrejmé, prečo správca dane v uvedenom prípade spochybnil predložené listinné dôkazy zo strany žalobcu, a svoju argumentáciu, napriek záveru o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok, oprel o skutočnosť, že subdodávateľ spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o., teda subjekt, ktorý nebol v žiadnom obchodnoprávnom vzťahu so žalobcom, so správcou dane nespocoval. Zo záverov správcu dane a žalovaného vyplýva nejednoznačnosť v právnom posúdení skutkového stavu zisteného na základe vykonaných dôkazov, kedy (a to aj pre správny súd) nebolo možné jednoznačne identifikovať pochybnosti správcu dane vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu uskutočnenému spoločnosťou AUTO ZEIT, s.r.o. pre žalobcu a následne pre spoločnosť CMS – tech, s.r.o. Dôvod pre nepriznanie odpočtu DPH tak nemá podklad v obsahu prvostupňového rozhodnutia ani napadnutého rozhodnutia. Správny súd preto z napadnutého rozhodnutia nedokázal zistiť myšlienkové procesy žalovaného pri zisťovaní skutočného stavu veci, hodnotení zadovážených dôkazov a následnej aplikácii príslušných právnych noriem. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v tomto smere vykazuje prvky arbitrárnosti, nepreskúmateľnosti a spôsobuje tak jeho nezákonnosť.

33. Správny súd navyše po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu konštatuje, že zistenia, ktorými správca dane spochybnil vierohodnosť žalobcom predložených dôkazov, nepovažuje za minimálne rovnako závažné, ako žalobcom predložené dôkazy.

34. Riadne zistenie a ustálenie skutkového stavu, ktoré má správca dane za preukázané a skutočnosť, ohľadne ktorých existujú pochybnosti nepochybne nadväzuje na rozsah dôkazného bremena, ktoré zaťažuje žalobcu preukazujúceho splnenie hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH. Správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi.

35. Správcou dane vytykané nedostatky sa týkali najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľského subjektu deklarovaného dodávateľa, t. j. PANONIA medical, s.r.o., čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky samo o sebe neobstojí. Odpočítanie DPH nie je možné odmietnuť len z dôvodu, že žalobca nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ AUTO ZEIT, s.r.o. zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľského subjektu, ktorý so správcou dane nekomunikoval a v konaní nepredložil žiaden dôkaz. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, iba ak by bolo v konaní preukázané, že sa tento subjekt podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom. Takéto závery však nevyplývajú ani z prvostupňového ani z napadnutého rozhodnutia. Správca dane vo svojom rozhodnutí prijal záver, že zdaniteľné plnenie (služby) neuskutočnila osoba uvedená na faktúre, z čoho vyplýva, že správca dane nespochybnil samotné poskytnutie služieb.

36. V obchodnej praxi je bežné a zodpovedajúce aj právnej úprave Obchodného zákonníka, že jeden podnikateľský subjekt si objedná služby od iného podnikateľského subjektu bez toho, aby vedel či musel vedieť, ktoré konkrétne fyzické osoby plnenie v mene dodávateľa vykonávajú. Podstatnou skutočnosťou je, že tieto služby boli dodané. Z uvedených dôvodov nemohol žalobca niesť dôkaznú núdzu a právny následok v podobe straty nároku na odpočet DPH (pri produkcii všetkých v čase zdaniteľného plnenia štandardne uchovávaných dokladov z jeho strany), len na základe spochybňujúcich zistení správcu dane.

37. Rovnako nebolo v moci žalobcu ovplyvniť plnenie si daňových povinností zo strany PANONIA medical, s.r.o., t. j. subdodávateľa spoločnosti AUTOZEIT, s.r.o., ktorá mala dodanie služieb zabezpečovať. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov (v tomto prípade subdodávateľa), či nespĺnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (k tomu nálež Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.04.2023, sp. zn. I. ÚS

627/2022, alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.03.2023, sp. zn.: 6Sžfk/58/2020).

38. Správny súd preto v predmetnej veci nepovažoval zistenia a dôkazy správcu dane za spôsobilé spochybníť vierohodnosť žalobcom predložených dokladov. K uvedenému správny súd poukazuje aj na uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty 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 dane z pridanej hodnoty 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 nevyrábala 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.“

39. Z uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo teda nevyplýva, že hmotno-právnu podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť, ale skutočnosť, že k zdaniteľnému plneniu preukázateľne došlo. Hmotno-právnu podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu, na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

40. K aplikácii rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.11.2022, sp. zn. 4Sfk/52/2021, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28.06.2022, sp. zn. 5Sžfk/17/2020, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 31.05.2023, sp. zn. 1Sfk/44/2023 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 30.06.2020, sp. zn. 3Sžfk/15/2020 publikovaný v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022).

41. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na recentnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej „27... Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. ... 28 ... Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom. ... 30. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobevanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ľarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými

daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 12.10.2022, sp. zn.. I. ÚS 259/2022).

42. Správny súd sa stotožnil i s námietkou žalobcu týkajúcou sa nevykonania dôkazov predložených žalobcom v odvolacom konaní. Vo vyjadrení k žalobe zo dňa 20.05.2020 žalovaný uvádza, že sa zaoberal aj týmito dôkazmi, no ani vyhodnotením týchto dôkazov neboli preukázané tvrdenia o dodaní služieb dodávateľom AUTO ZEIT s.r.o. a tieto dôkazy tak neboli prívoditeľné priznať právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa. Predložené dôkazy, vzhľadom na to, že neboli predložené počas daňovej kontroly, považoval za účelové, pretože na ne žalobca v predchádzajúcom konaní nepoukazoval. Takýto záver však nevyplýva z napadnutého rozhodnutia, kde žalovaný poukázal na § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, podľa ktorého má daňový subjekt právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa ukončenia daňovej kontroly. K samotným predloženým listinným dôkazom žalovaný nezaujal žiadne stanovisko a z obsahu napadnutého rozhodnutia ani nevyplýva, že ich obsah akokoľvek posúdil a vyhodnotil ako nepodstatné, bez vplyvu na zistený skutkový stav a rozhodnutie správcu dane. Správny súd na tomto mieste dáva žalovanému do pozornosti znenie § 74 ods. 2 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní a ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty. Postup žalovaného tak bol v rozpore s Daňovým poriadkom a je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

43. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že správca dane nevykonan výsluch svedka A. D., a teda nedostatočne zistil skutkový stav, túto správny súd nepovažoval za dôvodnú. Žalobca výsluch svedka počas daňovej kontroly namietal, napriek tomu sa správca dane opakovane pokúsil o predvolanie tohto svedka, resp. jeho predvedenie Obvodným oddelením Policajného zboru v B., avšak bezúspešne. Žalobca v zápisnici o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.04.2019, kedy bol oboznámený so všetkými dokladmi a dôkazmi k predmetnej kontrole, nenavrhol vypočutie uvedeného svedka. Žalobca až následne vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že sa správca dane mohol minimálne ešte raz pokúsiť o jeho predvedenie, pričom podľa informácie žalobcu bol A. D. ochotný sa výsluchu zúčastniť, avšak jeho prítomnosť nevedel zabezpečiť. V odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu žalobca namietal nevykonanie výsluchu, čo malo viesť k nedostatočne zistenému skutkovému stavu.

44. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane predvolal A. D. na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť 28.11.2018. Na výsluch sa svedok nedostavil. Správca dane opakovane predvolal svedka na výsluch na deň 03.01.2019, svedok sa spojil so správcom dane a žiadal o presunutie termínu výsluchu, čomu správca dane vyhovel a určil nový termín dňa 18.02.2019. Na tento termín sa svedok nedostavil. Na základe týchto skutočností bolo požiadané Obvodné oddelenie Policajného zboru v Šuranoch o predvedenie svedka na výsluch, ktorý sa mal konať dňa 19.03.2019, o čom bol informovaný aj žalobca. Dňa 13.03.2019 bola správcovi dane doručená žiadosť A. D., ktorou z dôvodu pracovnej zaneprázdnenosti požiadala o zaslanie otázok, na ktoré bol ochotný odpovedať písomnou formou a navrhol, aby jeho písomná odpoveď bola považovaná za jeho svedectvo vo veci. Tejto žiadosti správca dane s poukazom na § 25 ods. 4 Daňového poriadku nevyhovel, o čom správca dane informoval svedka listom zo dňa 14.03.2020 zaslaným na adresu jeho trvalého pobytu (list bol prevzatý splnomocneným zástupcom). Svedok sa na výsluch dňa 19.03.2019 nedostavil a jeho predvedenie políciou bolo neúspešné.

45. Po oboznámení sa s postupom správcu dane týkajúcim sa výsluchu svedka, správny súd konštatuje, že správca dane urobil viaceré úkony smerujúce k vypočutiu svedka, avšak bezúspešne, čo nemôže posúdené ako jeho pochybenie pri riadnom zisťovaní skutkového stavu. Žalovaný dôvody nevyčutia svedka (jeho nekontaktnosť) vysvetlil v napadnutom rozhodnutí a správny súd uvedené dôvody, vzhľadom na okolnosti prípadu, považoval za dostatočné. Navyiac, vzhľadom na vyššie uvedené, samotný výsluch konateľa PANONIA medical, s.r.o. by mohol viesť k objasneniu niektorých sporných skutočností týkajúcich sa obchodného vzťahu so spoločnosťou AUTO ZEIT s.r.o., avšak predmetom kontroly a vytýkaných porušení bolo preukázanie hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH, ktoré sa odvíjali od obchodno-právneho vzťahu medzi žalobcom a AUTO ZEIT s.r.o., a nie PANONIA medical, s.r.o.

46. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e), a g) SSP napadnuté rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na nové konanie.

47. Žalovaný, s poukazom na právny názor správneho súdu vyslovený v tomto rozsudku, bude povinný po vrátení veci sa opätovne zaoberať preukázaním a vyhodnotením splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH u žalobcu, a to aj s ohľadom na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

48. Správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že závery tohto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobcovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou žalovaného a správca dane však bude buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok alebo správca dane a žalovaný, aj po prípadnom doplnení dokazovania, založia svoje závery o nesplnení podmienok pre odpočítanie DPH na inom právnom základe.

49. Nové rozhodnutie žalovaný náležite odôvodní, vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu marec 2018 uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Odôvodnenie má presvedčiť účastníka konania o správnosti postupu orgánu verejnej správy a o zákonnosti jeho rozhodnutia. Nestačí len uvedenie príslušného právneho predpisu, ale je žiaduce, aby orgán verejnej správy vyložil aj obsah právnej normy tak, aby bol zrejмый vzťah medzi skutkovým zistením a právnym posúdením veci, čo v prípade napadnutého rozhodnutia úplne absentuje.

50. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu podľa § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

51. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia /§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP/. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. c) SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa ust. § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zřejмый, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 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 odseku 1 písm. g) až i) 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).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má 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 a 2 SSP).