

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/34/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200247
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 05. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2019:8018200247.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a sudcov JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD., v právnej veci žalobcu Profi Golf, s.r.o., so sídlom vo Veľkej Lomnici, Tatranská 697/148, 059 52 Veľká Lomnica, zastúpeného K. J. V. A., právne zastúpeného JUDr. Marekom Radačovským advokátom so sídlom v Košiciach, Žriedlová 3, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 31. januára 2018 číslo: 100258269/2018 a rozhodnutia a postupu Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo dňa 17.10.2017 číslo:102200947 na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a .**

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a .**

o d ô v o d n e n i e :

I.
Závery správnych orgánov

1. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo: 102200947/2017 zo dňa 17.10.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 21 201,00 eur za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012 daňovému subjektu, potvrdil.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na obsiahle odvolanie, ktoré obsahuje identické námietky ako sú uvedené v žalobných dôvodoch. Žalovaný ako odvolací orgán v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal rozhodnutie a zistil tento skutkový stav:

3. Zo spisového materiálu vyplýva, že dňa 10.04.2014 bola ukončená daňová kontrola dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu Profi Golf, s.r.o. za zdaňovacie obdobia 1. - 4. štvrťrok 2012. Na základe výsledkov tejto daňovej kontroly správca dane vydal dňa 13.05.2014 rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 32,74 eur za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok daňovému subjektu. Dňa 26.01.2016 bol na Daňový úrad Prešov doručený podnet Ministerstva vnútra SR, Prezídium policajného zboru, NAKA na vykonanie daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobia 2., 3. a 4. štvrťrok 2012 u daňového subjektu Profi Golf, s.r.o. a Daňový úrad Prešov začal 07.06.2016 opätovne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobia.

4. Daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012 bolo zistené, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 21 201,00 eur za tovar a služby

na základe faktúr od dodávateľa IMPERIAL HOLDING s.r.o., Osloboditeľov 640/44, Čaňa. Faktúry sú špecifikované na stranách 17,18 a 19 rozhodnutia. Zároveň poukázal žalovaný ako odvolací orgán na postup správcu dane, ktorý smeroval k overeniu uplatnenej DPH zo strany spoločnosti Profi Golf, s.r.o. za predmetné zdaňovacie obdobie a to postupom, ktorý správca dane vykonal dokazovanie dožiadanim na jednotlivé daňové úrady a to aj vykonávaním dôkazov sám. Preverovaním skutočností zo systému finančnej správy správca dane zistil, že u daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. v roku 2014 bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január - apríl, jún - december 2012, pričom z protokolu vyplýva, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval a daňové doklady k daňovej kontrole nepredložil. Správca dane postupoval v súlade so zákonom a dňa 11.08.2014 prešiel na proces určovania dane podľa pomôcok.

5. Dožiadaný Daňový úrad Košice vypočul W. M., bývalého K. spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. ako svedka dňa 19.09.2016, pričom svedok uviedol, že bol K. spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. do 27.07.2016, kedy bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra SR ex offa. Hlavným predmetom podnikania spoločnosti v roku 2012 bol maloobchod, kúpa a predaj za účelom ďalšieho predaja. K faktúram vystaveným pre spoločnosť Profi Golf, s.r.o. W. M. uviedol, že faktúry uvedené v zápisnici vystavil, kto konal za spoločnosť pri dojednaní obchodu so spoločnosťou Profi Golf, s.r.o. v roku 2012 W. M. uviedol, že ako konateľ jedine on a za spoločnosť Profi Golf, s.r.o. konal konateľ J. V. A.. Na otázky prepravy tovaru odpovedal W. M., že prepravu zabezpečoval K. spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o., alebo K. spoločnosti Profi Golf, s.r.o. J. A.. Tovar bol dodávaný priamo do Veľkej Lomnice na golfový areál zo skladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Za spoločnosť Profi Golf, s.r.o. stále vystupoval K. J. V. A., alebo si po tovar prišiel zástupca Profi Golf, s.r.o. do skladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. K úhrade faktúr W. M. uviedol, že faktúry boli hradené bankovým prevodom na podnikateľský účet spoločnosti, doklady o úhrade nevie predložiť, lebo všetky doklady sú odovzdané na NAKA. Ďalej uviedol, že nákup bol realizovaný od tuzemských, ako aj zahraničných odberateľov, doklady boli riadne zaúčtované v evidencii DPH, ktorá bola riadne odvedená., doklady predložiť nevie, pretože všetky doklady za zdaňovacie obdobie jún - november 2012 sú v NAKA. Podľa svedka zmluva o dielo podpísaná nebola, k niektorým faktúram vie predložiť objednávky. O výpovedi svedka spísal správca dane zápisnicu z 19.09.2016, ku ktorej výpovedi sa kontrolovaný daňový subjekt na vypočutie svedka nedostavil.

6. Správca dane požiadal Ministerstvo vnútra, Prezídium PZ, NAKA o nazretie do vyšetrovacieho spisu, do ktorého nahliadol splnomocnený zástupca Daňového úradu Prešov, z ktorého boli vyhotovené fotokópie zápisnice o výsluchu svedka W. M. zo dňa 26.02.2016 a tri úradné záznamy. Z úradného záznamu zo dňa 31.03.2014 vyplýva, že koncom roka 2011 sa W. M. stretol v Košiciach s osobou IK, ktorá toho času chodievala na tenisové kurty na Sídliisko O. v Košiciach, pričom táto osoba mu navrhla, že budú v mene spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. vystavovať faktúry pre vybrané obchodné spoločnosti, ktoré by si následne takýmto účtovnými dokladmi mali krátiť svoju daňovú povinnosť. Z uvedeného záznamu vyplýva postup, akým spôsobom boli vystavované fiktívne faktúry, kto ich vystavoval a na základe akých skutočností. Z ďalšieho úradného záznamu zo dňa 24.04.2014 vyplýva, že konateľ spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. W. M. uviedol, že spoločnosti v skutočnosti žiadnu reálnu podnikateľskú činnosť nevykonávala a tvrdil, že v mene spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. vystavoval nepravdivé faktúry pre rôzne obchodné spoločnosti v rámci SR bez reálne uskutočneného zdaniteľného plnenia, na základe pokynov iných osôb s iniciálkami R.S. a M.K. Pričom realizované platby mali len budiť dojem reálneho obchodovania. Predmetom fakturácii boli fiktívne tovary, pričom vo všetkých fakturačných tokoch chýbala hospodárska podstata podnikania, t. j. tvorba reálneho zisku reálnymi ekonomickými aktivitami vyplývajúcimi z reálnych požiadaviek trhu, tzn. išlo len o fikciu a reálne ku žiadnemu zdaniteľnému plneniu v skutočnosti nedošlo. V období rokov 2012 až 2014 uvedená skupina osôb za spomínané tovary a služby vyhotovovala účelovo prispôbené nepravdivé pokladničné daňové doklady podľa potreby a časť platieb v roku 2013 uskutočňovala bezhotovostnými prevodmi na bankových účtoch medzi jednotlivými spoločnosťami navzájom a zároveň boli zabezpečené bezhotovostné výbery finančných prostriedkov a následne odovzdanie hotovosti po odpočítaní provízie späť konkrétnym obchodným spoločnostiam. V zápisnici zo dňa 26.02.2016 svedok W. M. uviedol, že predmetom činnosti bola obchodná činnosť a poskytovanie rôznych služieb. Koncom roku 2011 sa stretol s I.K. v Košiciach, ktorý ho zoznámil aj s M.K. Po viacerých stretnutiach prišlo k ponuke vystavovania nepravdivých faktúr. V prvom polroku roku 2012 prebiehala spolupráca medzi ním a K. Po pol roku s ním skončil spoluprácu, keďže K. sľúbil, že mu bude dávať vstupy, avšak túto dohodu nedodrжал. Potom ho na priamo oslovil M. K. a spolupráca prebiehala už iba medzi nimi. Boli vystavované faktúry pre spoločnosti,

pre ktoré podklady mu nosil M.K., t. j. sumy, predmet fakturácie, obdobia, ktoré sa vystavovali pre spoločnosti V.a A., ktorého zoznačiatku osobne nepoznal. Neskôr ho s ním zoznámil K.. Platby sa v skutočnosti nerealizovali, iba fiktívne sa vystavili doklady o úhrade z pokladničnej pokladne. Faktúry vystavovali pre spoločnosti Profi Golf, s.r.o. o úhrade z pokladničnej pokladne. Faktúry vystavoval pre spoločnosti Profi Golf, s.r.o. , PATRIOTIQUE, s.r.o., Fun Travel s.r.o. a iné. V súvislosti s týmito vymenovanými spoločnosťami reálne k uskutočneniu dodania tovaru nedošlo. Peniaze sa delili medzi neho, spočiatku aj K. a K.. K. neskôr vynechali. Peniaze vyberal z bankového účtu on, ktoré odovzdával spočiatku K. a neskôr osobne J.. A. do M. R.. Požiadavky na vystavenie faktúr posielal J.. A. e-mailom alebo telefonicky. Táto spolupráca prebiehala od začiatku roka 2012 do začiatku roka 2014.

7. Ako ďalej vyplýva z obsahu administratívneho spisu splnomocnený zástupca daňového úradu nahliadol do vyšetrovacieho spisu a zistil, že v spise sa nenachádzajú žiadne originály účtovných ani daňových dokladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING s.r.o. t. j. ani dodávateľské faktúry za rok 2012. Dňa 17.02.2017 zamestnankyne správcu dane sa dostavili na Prezídium PZ, NAKA, Expozitúra východ s tým, že im boli predložené k nahliadnutiu všetky doklady a písomnosti, ktoré sa tam nachádzali a ktoré boli prevzaté od W. M. dňa 24.04.2014. V dokladoch od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ktorých predmetom faktúry boli tovary a služby, ktoré sa nachádzali na faktúrach zistených v spoločnosti Profi Golf, s.r.o. IMPERIAL HOLDING, s.r.o. nemala vo svojom účtovníctve faktúry za nákup špeciálnych tovarov (golfové potreby), ani služieb, ktoré by korešpondovali s tovarom a službami vyfakturovanými pre Profi Golf, s.r.o. Medzi dokladmi spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. sa nenachádzali žiadne zmluvy, doklady z pokladne, doklady o preprave, bankové výpisy, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, pokladničné knihy, uzávierky z ERP, účtovný denník, hlavná kniha, pokladňa. O nahliadnutí do dokladov spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. bol spísaný úradný záznam zo dňa 17.02.2017.

8. Ďalej vyplýva z administratívneho spisu, že dňa 07.02.2017 bola správcovi dane doručená odpoveď konateľa Profi Golf, s.r.o. J.. V.a A., ktorý uviedol, že všetky potrebné dokumenty, podklady, faktúry, prílohy, výpisy z účtu pred časom predložil na kontrolu Daňovému úradu Poprad. Tovar, ako už uviedol im bol doručovaný na služobných autách spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. išlo konkrétne o Peugeot Partner bielej farby a druhé auto, ktoré videl bolo skriňové biele, bolo to Iveco s poľskou poznávacou značkou. K odpovedi bola priložená príloha Čestné prehlásenie zo dňa 03.02.2017, v ktorom je uvedené, že dolu podpísaný W. M., konateľ spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. čestne prehlasuje, že na nižšie uvedených faktúrach vystavených pre spoločnosti Profi Golf, s.r.o. uvedený tovar a služby dodal v plnom rozsahu. Tovar dodal na svoje náklady na svojich služobných autách. Pod tým je uvedený zoznam faktúr v rozsahu, číslo faktúry, dátum, základ dane a DPH. Je to odkopirované z výzvy správcu dane číslo 100169520/2017.

9. Dňa 23.02.2017 bolo vykonané ústne pojednávanie s kontrolovaným daňovým subjektom, bola spísaná zápisnica s konateľom J.. V.om A., ktorému predložil k nahliadnutiu Čestné vyhlásenie W. M. z 03.02.2017 a tento uviedol, že čestné vyhlásenie vyhotovil on, zaslal mailom W. M. a požiadal ho, ak súhlasí, že všetky skutočnosti v ňom uvedené súhlasia, nech ho overí u notára a pošle do Profi Golf, s.r.o. poštou. Správca dane požiadal konateľa spoločnosti o vysvetlenie k faktúram prijatým od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. a položil mu otázky na základe čoho začala spolupráca s uvedenou spoločnosťou. Konateľ spoločnosti odpovedal, že dostávali ponukové listy na tovar od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. a na základe toho reagovali na základe ceny a kvality objednával u W. M. prepravu vždy uskutočnil a platil dodávateľ.

10. Dňa 01.03.2017 sa na Daňový úrad Prešov, pobočku Poprad dostavil W. M., ktorý nebol predvolaný správcou dane, ale dostavil sa z iniciatívy konateľa spoločnosti Profi Golf, s.r.o. J.. V.a A., pričom správca dane vypočul W. M. ako svedka o čom spísal zápisnicu a pri vypočutí svedka bol prítomný aj konateľ spoločnosti Profi Golf, s.r.o. J.. A.. Predmetom výsluchu bolo vypočutie svedka v súvislosti výkonu opätovnej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia 2., 3. a 4. štvrťrok 2012 vykonávanej u daňového subjektu Profi Golf, s.r.o. Veľká Lomnica a svedok uviedol, že v rokoch 2012 až do januára 2014 podľa vedomostí vykonával podnikateľskú činnosť v troch spoločnostiach, pričom si nespomína, že by bol zamestnaný v inej spoločnosti. Spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. mala v rokoch 2012, 2013 a 2014 zamestnancov, presné číslo však nevedel uviesť. Spoločnosť používala motorové vozidlo Iveco poľskej značky, Mercedes - Benz, ktorý patril jeho priateľke a Peugeot Boxer, značku si nepamätá, ktoré patrilo V. M.. Využíval motorové vozidlá, ktoré boli vo vozovom parku Mäsokombinátu zo Starej Ľubovne,

vozdilá riadil on, alebo jeho priateľka, pokúsi sa zabezpečiť knihu jász a technické preukazy. K vedeniu účtovníctva spoločnosti v rokoch 2012 - 2014 W. M. uviedol, že od začiatku to bolo spoločnosť SEDEAS, s.r.o. J. V. V., kompletne účtovné doklady začiatkom roka 2014 za asistencie NAKA, Expozitúra východ, oddelenie násilnej organizovanej činnosti odovzdal zo spoločnosti SEDEAS, s.r.o., ktoré boli následne uskladnené v priestoroch NAKA v Košiciach, neskôr za jeho asistencie ich preniesli do budovy na Rastislavovej v Košiciach, kde následne asistoval pri ich roztriedení, toto už vypovedal aj na NAKA. Keďže svedok do zápisnice zo dňa 19.09.2016 uviedol, že vystavil pre spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. faktúry. V zápisnici bol uvedený zoznam s počtom 41 faktúr za obdobie júl až november 2012, ale nevedel uviesť, čo bolo predmetom zdaniteľných obchodov, lebo faktúry mu neboli predložené, správca dane mu položil otázku, na základe čoho vedel, že práve toto boli ním vyhotovené faktúry a pre koho boli vyhotovené. W. M. uviedol, že na základe čísla faktúry a spôsobu zoradenia usúdil, že boli vlastne faktúry vystavené spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s.r.o. Ďalej uviedol, že faktúry vyhotovil a to na základe objednávky, ktorú mu poslala spoločnosť Profi Golf, s.r.o. Poslal ponuku na daný objednaný tovar alebo službu, keď bola ponuka akceptovaná vystavil faktúru, ktorú poslal mailom, zabezpečil tovar a tovar dodal do spoločnosti Profi Golf, s.r.o. K tomu čo konkrétne dodávala spoločnosť IMPERIAL HOLDING s.r.o. spoločnosti Profi Golf, s.r.o. a kedy boli dodávky uskutočnené W. M. uviedol, že v polovici roka 2012, napríklad pomôcky pre golf, golfové loptičky, reklamné prospekty, výpočtovú techniku, kamerovú techniku, bol to väčší rozsah. Na otázku správcu dane, aby povedal, čo dodala spoločnosť IMPERIAL HOLDING s.r.o., ak na faktúre uviedla Fitting Studio Titleist - nevie, Shaft sets - nevie, Club Head sets alebo SPBOSPINE BOARD, JuCad drive SL Travel, W. M. odpovedal, že nevie, musí si to pozrieť na e-mail. On dostal objednávku a túto poslal ďalej dodávateľovi, ktorého našiel napríklad na internete alebo osobne. Svedok uviedol, že IMPERIAL HOLDING, s.r.o. nakupovala tovar, ktorý bol predmetom fakturácie pre spoločnosť Profi Golf, s.r.o. od tuzemských a zahraničných spoločností, nevie uviesť konkrétne, pretože doklady sú na NAKA, pre rozsah a závažnosť faktúr nebude uvádzať neúplné informácie.

11. K čestnému vyhláseniu zo dňa 03.02.2017 svedok uviedol, že ho podpísal on osobne, keď ho správca dane požiadal o vysvetlenie k jednotlivým faktúram, W. M. uviedol, že nevie po vyžiadaní dokladov z NAKA presne definovať o aký tovar išlo a má na e-mail zoznam vystavených faktúr v roku 2012, pričom sľúbil, že mail predloží. Ďalej správca dane požiadal o vysvetlenie k informácii uvedenej konateľom spoločnosti Profi Golf, s.r.o. J. V. om Bestvinom pri ústnom pojednávaní z 23.02.2017 a to, že tovar nakupoval od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. z dôvodu, že bol cenovo a kvalitatívne výhodný, nemusel riešiť clá, prepravu a podobne. Správca dane žiadal W. M. o informáciu, ktoré tovary zabezpečovala spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. z tretích krajín, kde boli riešené clá a od koho bol tovar nakúpený. W. M. uviedol, že si nepamätá konkrétne po naštudovaní objednávok správcovi dane zašle e-mail, v ktorom budú konkrétne informácie.

12. Ďalej vyplýva z obsahu administratívneho spisu, že W. M. vypovedal dňa 07.07.2016 na Daňovom úrade Prešov, pobočka Poprad v súvislosti s iným konaním, na ktoré ho priviedol konateľ inej kontrolovanej spoločnosti, pričom W. M. na vysvetlenie, z akého dôvodu odmietol v tento deň vypovedať uviedol, že preto, lebo celé konanie má na starosti NAKA, Expozitúra východ a mal dôvodnú obavu o svoj život, preto nepreberal zásielky, vedel, že cez právneho zástupcu alebo cez vyšetrovateľa NAKA sa výpovede uskutočnia, resp. po dohovore s ním. Správca dane žiadal ďalej vysvetlenie od neho v súvislosti s jeho výpoveďou zo dňa 26.02.2016 pred vyšetrovateľom, pričom tento uviedol, že k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru nedošlo, požiadavky na vystavenie faktúr posielal J. A. mailom, alebo telefonicky, peniaze z bankového účtu vyberal osobne a odovzdával ich osobne J. A. do M. R., pričom platby v skutočnosti nerealizovali, iba sa fiktívne vystavili doklady. Pred vyšetrovateľom vypovedal inak na Daňovom úrade Košice, ako pri výpovedi z 01.03.2017 a pri výpovedi zo dňa 15.07.2015 a 04.02.2016 vypovedal zhodne ako dňa 26.02.2016. Pred správcou dane vypovedal inak, správca dane ho žiadal, aby sa k rozdielnym výpoveďami vyjadril k čomu W. M. uviedol, že sa nebude k tomu vyjadrovať. Po ukončení vylúchu bol ponechaný daňovému subjektu priestor na polozenie otázok svedkovi, tento svoje právo nevyužil a uviedol, že nemá nijaké otázky. Správca dane konštatoval, že svedok W. M. pri výpovedi nepredložil žiadne doklady daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o., ani údaje na elektronických nosičoch dát a vo výpovedi sa vyjadril, že predloží knihy jász a technické preukazy, emaily so zoznamom vyhotovených faktúr, objednávky, čo mu bolo v závere zápisnice uložené správcou dane na predloženie v termíne do 15.03.2017, do ktorého termínu nepredložil žiadne z uvedených dôkazov.

13. Dňa 17.04.2017 správca dane nahliadol do spisu daňového subjektu Profi Golf, s.r.o. z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 1. až 4. štvrťrok, ktorá bola ukončená 10.04.2014 a zistil, že v spise sa nachádza žiadosť o poskytnutie údajov správcovi dane zo dňa 18.02.2014, ktorou správca dane žiadal o predloženie výpisu z evidencie motorových vozidiel, ktorých držiteľom, alebo vlastníkom je daňový subjekt IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Na dotaz bola 21.02.2014 doručená odpoveď, že uvedený subjekt nevlastní žiadne motorové vozidlá podľa evidencie Ministerstva vnútra SR a držiteľom vozidla s ev.č. K. je od 26.01.2012 Q. M., je to nákladné vozidlo Peugeot Partner. Pri výkone kontroly bolo zaslané správcovi dane dožiadanie Daňového úradu Košice o oznámenie o vykonaní miestneho zisťovania u Daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. o preverenie faktúr vyhotovených pred odberateľa Profi Golf, s.r.o., pričom dožiadaním správca dane vykonal miestne zisťovanie aj na adrese konateľa spoločnosti W. M., pričom na uvedených adresách sa nenachádza označenie daňového subjektu, ani meno konateľa spoločnosti. Správca dane predvolanie zaslal konateľovi spoločnosti na adresu uvedenú pre doručovanie pošty, predvolanie sa vrátilo s poznámkou adresát je neznámy. Po viacerých predvolaniach sa W. M. na výsluch svedka nedostavil.

14. Ďalej z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane nahliadol dňa 20.04.2017 do spisu daňovej kontroly vykonanej u iného daňového subjektu a zistil, že správca dane zaslal 03.03. výzvu daňovému subjektu SEDEAS s.r.o. Košice, ktorý mal podľa vyjadrenia W. M. viesť účtovníctvo spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o., na ktoré dožiadanie bola doručená odpoveď dňa 10.04.2017 s tým, že konateľ spoločnosti SEDEAS, s.r.o. J. V. V. uviedol, že nedisponuje žiadnymi písomnosťami, ani v tlačenej, ani v elektronickej podobe. Tieto boli konateľovi spoločnosti na jeho žiadosť osobné odovzdané. Uviedol, že nedisponuje ani účtovnou programovou databázou, keďže databáza spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. ako neaktívna bola presunutá za účelom uvoľnenia diskovej kapacity a zefektívnenia behu účtovného programu mimo bežne zálohovaných dát. Na externé prenosné médium, ktoré vzhľadom na jeho poškodenie bolo nutné formátovať a tým boli všetky dáta na ňom stratené. Správca dane nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly vykonal u iného daňového subjektu a ďalej zistil, že správca dane zaslal dňa 10.03.2017 W. M. výzvu na adresu A. XX, K. na ktorej sa má podľa jeho vyjadrenia zdržiavať (kontrola u daňového subjektu FUN Travel spol. s r.o. Veľká Lomnica). Správca dane požiadal o predloženie evidencií jász, zmlúv a iných dokladov. Zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát je neznámy“. Ako ďalej vyplýva z nahliadnutia do spisu z daňovej kontroly u iného daňového subjektu bola zaslaná správcovi dane daňovému subjektu BRAVIS, a.s. v konkurze výzva, ktorý mal podľa vyjadrenia W. M. zo dňa 01.03.2017 prenajímať motorové vozidlá daňovému subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Správca konkurznej podstaty Q. M. A. dňa 06.04.2017 oznámil, že mu nie sú známe takéto skutočnosti a nemá vedomosť o akých skutočnostiach, aké skutočnosti uvádzal správca dane vo výzve. 02.05.2017 správca dane nahliadol do spisu vykonávanej daňovej kontroly u daňového subjektu FUN Travel spol. s r.o. Veľká Lomnica a zistil, že dňa 26.04.2017 bolo správcovi dane doručené doplnenie odpovede Q. A. správcu úpadcu Bravis a.s. v konkurze, v ktorej uviedol, že príkladá odpoveď od subjektu, ktorý vedie archív a v tejto odpovedi sa uvádza, že v dokladoch a písomnostiach, ktoré prevzal do archívnej správy sa nenachádzajú doklady súvisiace s obchodnou spoločnosťou IMPERIAL HOLDING, s.r.o., resp. s W. M. ako bývalým konateľom tejto spoločnosti konkrétne zmluva o nájme dopravných prostriedkov, výkazy jász vozidiel, ktoré by boli dané spoločnosti IMPERIAL HOLDING s.r.o., resp. ktoré využíval W. M.. Správca dane vyhodnotil získané dôkazy v priebehu daňovej kontroly a dospel k záveru, že vystavovanie faktúr v mene daňového subjektu IMPERIAL HOLDING s.r.o. bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia zdaniateľných obchodov. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane konštatoval, že daňový subjekt porušil príslušné ustanovenia dane DPH a nenadobudol právo nakladať s tovarom a službami ako vlastník v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH, nevznikla mu daňová povinnosť, preto nemohol predať to, čo neprijal od iného dodávateľa, nevlastnil, ani sám nevyhotovil.

15. Kontrolovaný daňový subjekt bol oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole o čom správca dane spísal zápisnicu dňa 23.02.2017. K zisteniam sa daňový subjekt vyjadril a nenavrhol, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole. Zároveň správca dane 03.05.2017 vyhotovil Protokol a spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole doručil daňovému subjektu 04.05.2017. Daňový subjekt zaslal správcovi dane 25.05.2017 vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, na čo správca dane vykonal ústne pojednávanie dňa 05.10.2017, na ktorom sa daňový subjekt Profi Golf s.r.o. zúčastnil v osobe konateľa spoločnosti J. V. A. a Q. M. A., splnomocnený zástupca spoločnosti. Na tomto boli prerokované pripomienky predložené daňovým subjektom k protokolu. O ústnom pojednávaní bola spísaná zápisnica, ktorú správca dane považoval za poslednú o čom daňový

subjekt informoval. Následne vydal správca dane rozhodnutie zo dňa 17.10.2017 č. 102200947/2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 21 201,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012, voči ktorému podal daňový subjekt odvolanie.

16. Žalovaný ďalej v rozhodnutí argumentoval príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku a vyjadril sa ku všetkým odvolacím námietkam uvedených v odvolaní daňového subjektu.

17. Zo spisového materiálu vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt si v zdaňovacom období 3. štvrťrok 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 21 201,00 eur na základe faktúr za nákup tovaru od dodávateľa IMPERIAL HOLDING, s.r.o., Čaňa. K námietkam daňového subjektu, že rozhodnutie správcu dane vychádza výlučne z dôkazov získaných zo spisu Ministerstva vnútra SR, Prezídium PZ, NAKA vedeného pod ČVS: PPZ-937/NKA-FP-VY-2015, odvolací orgán uviedol, že správca dane vykonal opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za uvedené obdobie na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní. Podľa vyjadrenia W. M., konateľa dodávateľskej spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o., pred orgánmi činnými v trestnom konaní im odovzdal všetky doklady spoločnosti týkajúce sa preverovaných skutočností. Zároveň poskytol informácie priamo sa vzťahujúce k obchodnej činnosti s kontrolovaným daňovým subjektom s tým, že predmetom fakturácií boli fiktívne tovary. Zo všetkých vyššie uvedených fakturačných tokoch chýba hospodárska podstata podnikania, t. j. tvorba reálneho zisku reálnymi ekonomickými aktivitami vyplývajúcimi z reálnych požiadaviek trhu. Podľa vyjadrenia W. M. išlo len o fikciu a reálne ku žiadnemu zdaniteľnému obchodu v skutočnosti nedošlo. Správca dane preto vychádzal zo zistení týchto orgánov v danej veci, predovšetkým však vykonal dokazovanie vlastnou činnosťou v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Cieľom vykonaného dokazovania bolo preskúmať a preukázať reálnu existenciu uskutočnenia preverovaných obchodných transakcií, ktoré deklaroval daňový subjekt, čo je v súlade s platnými právnymi predpismi. Odvolací orgán na základe uvedeného nemôže akceptovať vyjadrenie daňového subjektu, že z odôvodnenia rozhodnutia získal dojem, že išlo o daňovú kontrolu daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o., nie Profi Golf, s.r.o. Zo zisteného skutkového stavu je zrejmé, že dodávateľom tovarov a služieb deklarovaných na predložených faktúrach bol daňový subjekt IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Na ich základe si kontrolovaný daňový subjekt uplatnil nárok na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH a správca dane bol povinný pre správne určenie dane preveriť oprávnenosť uplatneného nároku a to aj prevereními dokladov a evidencie u dodávateľa. Správca dane teda postupoval správne, keď preveroval, či platiteľ uvedený na faktúre skutočne dodal predmet fakturácie odberateľovi a či mu pri dodaní vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

18. K ďalším námietkam odvolací orgán uviedol, že správca dane v rámci dokazovania zaslal dožiadanie Daňovému úradu Košice ako miestne príslušnému správcovi dane daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. za účelom preverenia faktúr vystavených pre kontrolovaný daňový subjekt. Z odpovede na dožiadanie vyplýva, že daňový subjekt bol nekontaktný (výzva na predloženie dokladov, predvolania na ústne pojednávania). Vo svojej svedeckej výpovedi (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103932803/2016 zo dňa 19.9.2016) na Daňovom úrade Košice W. M. okrem iného potvrdil, že nevie predložiť žiadne daňové a účtovné doklady, keďže ich odovzdal orgánom činným v trestnom konaní. Správca dane preto vyžiadal daňové a účtovné doklady od týchto orgánov. Ich prevereními zistil, že sa medzi nimi nenachádzajú doklady preukazujúce zdaniteľné obchody so spoločnosťou Profi Golf, s.r.o., ani doklady, ktoré by preukazovali nákup komodít, ktoré predávala IMPERIAL HOLDING, s.r.o. kontrolovanému daňovému subjektu. Išlo pritom o špeciálne tovary určené ku hre golfu, nezameniteľné s iným tovarom. Orgány činné v trestnom konaní nedisponovali ani žiadnymi zmluvami, dokladmi preukazujúcimi prepravu, výpisy z účtov, pokladničné knihy a pod. Ďalej správca dane z evidencie finančnej správy zistil, že u daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. bola už v roku 2014 vykonaná daňová kontrola za obdobie január - apríl, jún - december 2012, pričom daňový subjekt so správcom dane nespupracoval a daňové doklady k daňovej kontrole nepredložil, na základe čoho správca dane prešiel na proces určovania dane podľa pomôcok.

19. K námietke daňového subjektu, že konateľ dodávateľskej spoločnosti IMPERIAL HOLDING s.r.o. W. M. nemusel orgánom činným v trestnom konaní dobrovoľne odovzdať všetky doklady, odvolací orgán uvádza, že pri svedeckej výpovedi W. B. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100376756/2017 zo dňa 01.03.2017) uviedol, že odovzdal všetky doklady IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Na pojednávaní bol

prítomný aj konateľ Profi Golf, s.r.o. J. V. A., ktorý však nemal na svedka žiadne otázky na vysvetlenie rozporných tvrdení a nežiadal od neho predložiť prípadné chýbajúce doklady.

20. Daňový subjekt namietal, že nezodpovedá za subdodávateľské vzťahy, ani za to, či si dodávateľ dôsledne vedie účtovnú evidenciu a odovzdá im všetky doklady. Odvolací orgán uvádza, že pri uplatňovaní práva na odpočítanie, dane je daňový subjekt tým subjektom, ktorý zodpovedá za to, či mu toto právo vzniklo na základe faktúr od dodávateľa deklarovaného na týchto faktúrach. Platiteľ dane z pridanej hodnoty, ktorý si uplatňuje odpočet dane, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Podľa § 2 Obchodného zákonníka zodpovedá za svoju ekonomickú činnosť. Odvolací orgán zároveň uviedol, že v danom prípade bol priamym dodávateľom pre kontrolovaný daňový subjekt IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Správca dane preveroval existenciu tovaru u tohto dodávateľa a zistil, že tovar ani služby dodávateľ od nikoho neprijal a tovar neprepravoval. Daňový subjekt namietal, že správcovi dane sa nepodarilo zistiť, od koho IMPERIAL HOLDING, s.r.o. nadobudla tovar a služby, preto musí znášať dôkaznú núdzu, pričom správca dane dôkazné bremeno preniesol na daňový subjekt. Odvolací orgán uviedol, že dodávateľ nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady, žiadnych dodávateľov nevedel uviesť ani konateľ dodávateľskej spoločnosti W. M.. Podľa zistenia správcu dané v účtovníctve odovzdanom orgánom činným v trestnom konaní sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, nebolo v ňom účtované o nákupe tovaru a prijatí služieb, nemá daň uvedenú v záznamoch. Z uvedeného je zrejmé, že dodávateľ nedisponoval tovarmi a službami fakturovanými pre odberateľa Profi Golf, s.r.o. W. M. síce vypovedal vo svedeckej výpovedi u správcu dane, že vystavil faktúry pre Profi Golf, s.r.o., avšak nepredložil o tejto skutočnosti žiadne dôkazy a doklady. Podľa skutkového stavu sa na zdaniteľných obchodoch zúčastňoval sám konateľ kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane mu zaslal výzvu na predloženie dôkazov. Daňový subjekt predložil iba faktúry a ich úhrady. Nepredložil žiadnu fotodokumentáciu, žiadne dôkazy, a jeho tvrdenia, že nakupoval od IMPERIAL HOLDING, s.r.o., tak boli len v teoretickej rovine bez preukázania relevantných dôkazov.

21. Odvolací orgán zároveň uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť. Uplatnenie nároku na odpočítanie dane nie je možné iba na základe splnenia formálnych náležitostí tým, že prijaté faktúry budú zaúčtované. Hlavnou podmienkou je preukázanie skutočného dodania tovaru a služieb. Dôkazné bremeno v zmysle § 24 Daňového poriadku znáša daňový subjekt, preto je tým subjektom, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. V prípade, ak tieto skutočnosti nepreukáže, nesie z toho dôsledky. Odvolávajúci sa bol povinný preukázať svoj nárok na odpočítanie dane relevantnými dôkazmi a správca dane bol oprávnený deklarované skutočnosti preveriť, pričom ako dôkaz mohol použiť v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku akékoľvek prostriedky za účelom preukázania a objasnenia rozhodujúcich skutočností, ktoré neboli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Daňový subjekt predložil faktúry a ďalšie doklady vyžadované zákonom, avšak z uvedených skutočností je zrejmé, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v zmysle zákona o DPH nepreukázal. Daňový subjekt poukázal, že nárok na odpočítanie dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Odvolací orgán argumentoval, že v tomto prípade nešlo o reťazec dodávok. Správca dane preveroval iba dodanie od priameho dodávateľa daňového subjektu pre odberateľa Profi Golf, s.r.o. Správca dane nepreveroval žiadnych subdodávateľov, ani následných odberateľov tovaru a služieb. Námiетка daňového subjektu je preto nedôvodná.

22. Odvolávajúci sa dôvodil tým, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia. Odvolací orgán poukázal, že daňový subjekt svoje tvrdenia, že tovar a služby boli reálne dodané, a to dodávateľom uvedeným na faktúre, spoľahlivo nepreukázal správca dane preto nemohol uznať odpočítanie dané z pridanej hodnoty. 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, deň vzniku daňovej povinnosti je stanovený v § 19 ods. 1 citovaného zákona, a je to deň dodania tovaru. Ak dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, čo je aj tento prípad, kontrolovanému daňovému subjektu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bola podstatná skutočnosť že daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa. Daňový subjekt iné doklady a dôkazy nepredložil. Podľa daňového subjektu správca dane tvrdil, že nejaký tovar aj vykonané práce videl. Odvolací orgán argumentoval tým, že zo spisového materiálu nikde nevyplýva takéto tvrdenie správcu dane. Daňová

kontrola za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2012 bola vykonaná opätovne v roku 2016, teda bola vykonávaná až následne po realizácii deklarovaných obchodov, kedy už tovar alebo služba môžu byť spotrebované konečným spotrebiteľom. Správca dane nepreveroval existenciu tovaru u kontrolovaného daňového subjektu, ktorý si ho mohol zabezpečiť aj od iných dodávateľov. V danom prípade správca dane zistil, že tovar a služby neboli dodané deklarovaným dodávateľom IMPERIAL HOLDING, s.r.o.

23. K námietke daňového subjektu, že na výzvu správcu dane predložil relevantné dôkazy o realizácii obchodných transakcií, odvolací orgán uviedol, že daňový subjekt predložil k daňovej kontrole faktúry a výpisy z účtov, na výzvu správcu dane nepredložil žiadne písomnosti, iba v odpovedi uviedol, že už žiadne iné doklady nemá. K svojim tvrdeniam teda nepredložil žiadne dôkazy. Vyjadrenia konateľa Profi Golf, s.r.o. J.. V.a A. a W. M., K. IMPERIAL HOLDING, s.r.o., neboli pritom vždy zhodné, bol rozpor pri opísaní postupu pri objednávaní tovaru a pri jeho preprave. W. M. tvrdil, že tovar prepravoval dodávateľ aj odberateľ, J.. A. tvrdil, že prepravu vykonával len dodávateľ. W. M. potvrdil v čestnom vyhlásení vyhotovenom J.. A., že dodal tovar na vystavených faktúrach, avšak nevedel uviesť, aké dodania, aké druhy tovaru boli uskutočnené pri jednotlivých faktúrach (41 faktúr). Odvolací orgán konštatoval, že námietky daňového subjektu o nesprávnosti a nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia sú neopodstatnené. Zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že správca dane vychádzal pri neuznaní odpočítania dane nielen z predložených daňových dokladov, ale v súlade s § 24 Daňového poriadku, aj zo zistení orgánov činných v trestnom konaní a preverenia deklarovaných zdaniteľných obchodov u dodávateľa. Vykonaným dokazovaním, bolo zistené, že nebolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ IMPERIAL HOLDING, s.r.o. dodal tovar tak, ako je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane v tomto prípade správne konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keďže dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, čo má priamu nadväznosť na uplatnenie odpočítania dane u kontrolovaného daňového subjektu. Dokazovanie a vyrubovacie konanie boli vykonané v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, ich vykonaním bol dostatočne zistený skutkový stav, pričom správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania podľa § 3 Daňového poriadku.

II.

Žalobné dôvody

24. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad zo 17.10.2017 a vrátenia veci Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad na ďalšie konanie a priznať žalobcovi náhradu trov konania v 100% výške.

25. Žalobca argumentoval žalobnými námietkami, ktoré boli formulované v čl. V. žaloby pod bodmi 1.až 25. Zároveň podal návrh na priznanie odkladného účinku k správnej žalobe v čl. X. žaloby.

26. V čl. I., II., III. a IV. žaloby sa žalobca venoval žalobnej legitimácii, ako aj označenia žalovaného a splnení lehoty na podanie správnej žaloby, ako aj osobitných náležitostí správnej žaloby.

27. V čl. V. uviedol žalobca dôvody žaloby, pričom poukázal na to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzalo:

- a. z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- b. je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- c. zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- d. skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu,
- e. došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

28. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v celom rozsahu nezákonné, keďže postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly, ako aj výklad relevantných právnych noriem pri preverovaní oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, vykazuje závažné nedostatky, znaky nezákonnosti, ľubovôle a arbitrárnosti. Podľa žalobcu správca dane pri zisťovaní a preverovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a pri vyhodnotení nazhromaždených dôkazov nerešpektoval základné práva žalobcu, daňovú kontrolu účelovo a nezákonne predlžoval, pričom dôkazné bremeno neopodstatnene preniesol na žalobcu a postupoval v rozpore s judikatúrou

tak Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky, ako aj Súdneho dvora Európskej únie. Podľa žalobcu dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne a je limitované tým, že žalobca nezodpovedá za preukázanie skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Ak žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Podľa žalobcu nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že transakcia u dodávateľa je zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť, pričom každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledovnými udalosťami. Preto podľa žalobcu nie je možné spravodlivo žiadať, aby žalobca sledoval a kontroloval dodávateľské procesy u jeho priameho dodávateľa, resp. zisťoval dodávateľov jeho priameho dodávateľa pred samotným dodaním tovaru.

29. Žalobca poukázal, že ak dodávateľ žalobcu nespolupracoval s daňovými úradmi, táto skutočnosť nepredstavuje dostatočný dôkaz na prijatie záveru, že k dodaniu tovaru nedošlo, resp. že žalobca nenesie zodpovednosť za spôsobilosť jeho dodávateľa byť kontaktný a už vôbec nemôže niesť zodpovednosť za nedostatočné vedenie účtovníctva jeho dodávateľa. Pokiaľ žalovaný na strane č. 15 napadnutého rozhodnutia uviedol, že v rámci dokazovania pri daňovej kontrole žalobcu svedok W. M., konateľ spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. uviedol, že predmetom fakturácie boli fiktívne tovary a ďalej žalovaný, že vo všetkých fakturačných tokoch chýba hospodárska podstata podnikania, t.j. tvorba zisku podľa výpovede svedka W. M., ako aj to, že išlo len o fikciu a reálne k žiadnemu zdaniteľnému obchodu v skutočnosti nedošlo. Uvedené závery žalovaného sú podľa žalobcu v celom rozsahu nesprávne a nezákonné, keďže žalovaný vôbec nezobral v úvahu inú výpoveď svedka W. M., ktorá bola zaznamenaná v zápisnici Daňového úradu Košice zo dňa 19.09.2016, kde bol vypočutý W. M. ako svedok. Žalobca zároveň poukázal na obsah tejto výpovede a uviedol, že žalovaný žiadnym spôsobom neodôvodnil neakceptovanie dôkazov predložených žalobcom a strohým konštatovaním v napadnutom rozhodnutí uzavrel, že žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie odpočtu. Skutkové zistenia uvedené v administratívnom spise sú v plnom rozpore s tvrdeniami žalovaného v napadnutom rozhodnutí.

30. Žalobca dôvodil, že žalovaný v rozhodnutí argumentoval skutočnosťami, ktoré absolútne nesúvisia s vykonanou opakovanou daňovou kontrolou a to ohľadne spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. ako aj poukazom na to, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad čerpal informácie ohľadne trestnej veci voči W.J., kde je obvinený z uvedeného trestného stíhania. Zároveň žalobca poukázal v žalobe na rozhodnutie NS SR 3Sžf/1/2011, kde poukázal na názor NS SR v predmetnej veci. Poukázal, že on preukázal formálne aj materiálne podmienky vymedzené zákonom a judikatúrou pre uplatnenie odpočtu. Ďalej argumentoval, že žalovaný nesprávne vyhodnotil pochybnosti správcu dane o obchodných transakciách medzi žalobcom a spoločnosťou IMPERIAL HOLDING, s.r.o., nesprávne vyhodnotil zároveň čestné vyhlásenie svedka W. M. z 03.02.2017 a poukázal na výpovede uvedeného svedka z 01.03.2017, ktoré sa uskutočnilo za jeho prítomnosti. Žalobca má zato, že žalovaný uviedol v napadnutom rozhodnutí svojvoľne a arbitrárne závery, keď uviedol, že správca dane postupoval správne, keď preveroval, či platiteľ na faktúre dodal predmet fakturácie. toto strohé konštatovanie nie je vysporiadaním sa s odvolacou námietkou žalobcu, pričom v rámci uvedeného postupu daňových orgánov podľa žalobcu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, keďže prvostupňový správny orgán neumožnil žalobcovi byť prítomný pri dokazovaní a to konkrétne pri získavaní dôkazov v trestnom konaní. Argumentoval ďalej tým, že uvedené námietky sú dôvodom na zrušenie rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť a nedostatok dôvodov. Žalovaný sa nevysporiadal ani s jeho námietkou, že správca dane ako prvostupňový orgán nezistil v účtovníctve obchodnej spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. doklady preukazujúce nákup golfových potrieb. Uvedené zistenia však kolidujú a sú vo vzájomnom rozpore s listinným dôkazom čestným prehlásením W. M., ako aj jeho výpovede zo dňa 19.09.2016 a zo dňa 01.03.2016.

31. Žalobca argumentoval v žalobe aj tým, že žalovaný v rozhodnutí uviedol že dodávateľ žalobcu tovar ani služby neprijal a tovar neprepravoval. Uvedené zistenie žalovaného je v celom rozsahu opätovne svojvoľné tvrdenie, pričom žalovaný pri posudzovaní uvedenej námietky žalobcu neodôvodnil svoje tvrdenie jediným dôkazom, len stroho arbitrárne uviedol, že dodávateľ žalobcu tovar ani služby od nikoho neprijal a tovar neprepravoval. Podľa žalobcu ide o ničím nepodložené konštatovanie čo je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného.

32. Žalobca považuje tvrdenia žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že žalobca mal predložiť fotodokumentáciu prepravovaného tovaru za absolútnu ignoranciu spôsobu bežného obchodného podnikateľského styku. Žalovaný sám uviedol, že žalobca predložil iba faktúry a ich úhrady. Žalobca ďalej tvrdí, že uvedené tvrdenie je v celom rozsahu nesprávne, keďže on predložil aj písomné čestné prehlásenie svedka, ktorého obsah potvrdzujú svedecké výpovede tohto svedka. Žalovaný v čase vydania napadnutého rozhodnutia, t.j. v roku 2017 predniesol požiadavku predloženia fotodokumentácie tovaru, ktorý bol dodaný v roku 2012, pričom je uvedená požiadavka žalovaného podľa žalobcu šikanózna, nerealizovateľná, nedôvodná a nemajúca podklad v akomkoľvek zákonom alebo podzákonnom právnom predpise. Žalobca má za to, že dostatočným spôsobom preukázal splnenie nároku na odpočítanie dane, pričom ak mal správca dane, resp. žalovaný zato, že k dodaniu nedošlo musel preukázať opak. Uvedené však správca dane ani žalovaný nepreukázal jediným zákonným dôkazom. Skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise, čo je ďalším dôvodom na zrušenie preskúmaného rozhodnutia.

33. Žalobca namietal, že žalovaný sám v rozhodnutí nesprávne uviedol, že podľa jeho názoru žalobca nespĺnil jedinú podmienku pre priznanie nároku na odpočet, a to spoľahlivé preukázanie dodania tovaru. Žalobca k tomu dôvodí, že samotný žalovaný však neuvádza, čo je podľa neho spoľahlivé preukázanie dodania tovaru, pričom závery žalovaného v napádanom rozhodnutí sú značne svojvoľné a arbitrárne, keďže v žiadnom právnom predpise nie je uvedené, čo je spoľahlivým preukázaním dodania tovaru a správca dane a žalovaný jediným dôkazom nepreukázali, že k dodaniu tovaru nedošlo. Ide o ďalší dôvod na zrušenie preskúmaného rozhodnutia. Žalobca tiež argumentoval, že žalovaný nerešpektoval závery judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne rozsudkov C - 80/11 a C - 142/11. V súvislosti s uvedenými rozhodnutiami Súdneho dvora EU je taktiež neprijateľná vnútroštátna prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila došlú faktúru spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem faktúry iné doklady, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravenej Smernici 2006/112/ES boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane vystaviteľa faktúry.

34. Žalobca dôvodil, že rozpor v tvrdeniach žalobcu a svedka W. M. bol len nepatrný a týkal sa len detailov postupu pri objednávaní tovaru, čo však neznamená, že k dodaniu nedošlo. Namietal, že Protokol z opakovanej daňovej kontroly neobsahuje podstatnú zákonnú náležitosť a to preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Pritom daňová kontrola je jeden z najzávažnejších mocenských zásahov do sféry podnikania, pričom jej výsledkom je protokol. V zmysle uvedeného je preto napadnuté rozhodnutie a rozhodnutie správcu dane, ktoré mu predchádzalo postavené na nezákonnom dôkaze, pričom protokol z vykonanej daňovej kontroly nemôže byť použitý ako dôkaz z dôvodu jeho nezákonnosti. Poukázal pritom žalobca na nález Ústavného súdu III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010.

35. Podľa žalobcu tak správca dane, ako aj žalovaný porušili základné zásady správy daní a zároveň zákonnú povinnosť vymedzenú v ustanovení § 3 ods. 3 Daňového poriadku. V závere žaloby namietal aj nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného aj z toho dôvodu, že v administratívnom spise nie je kompletný vyšetrovací spis Ministerstva vnútra SR, NAKA, sp. zn. PPZ937/NKA-FP-VY-2015, čo je dôvodom na zrušenie pre nepreskúmateľnosť a nedostatok dôvodov. S uvedeným záverom čo do povinnosti správneho orgánu viesť kompletný administratívny spis sa stotožnila aj judikatúra súdov SR. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trnave sp.zn.14S/179/2014.

36. V čl. VI. žaloby žalobca označil dôkazy, ktoré súdu navrhol uskutočniť za účelom preukázania svojich tvrdení - výsluch konateľa žalobcu J.. V.a A.. Ďalej navrhol, aby si súd vyžiadal administratívny spis Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad, aby vykonal dokazovanie najmä listinnými dôkazmi a to zápisnicou Daňového úradu Košice zo dňa 19.09.2016 s poukazom na čestné vyhlásenie svedka W. M. zo dňa 03.02.2017 a aby vykonal výsluch svedka W. M.. Zároveň poukázal žalobca na to, že sporné skutočnosti, ktoré sú predmetom tejto žaloby do značnej miery závisia od právneho posúdenia, pričom v rámci právneho posudzovania sporných otázok si žalobca dovoľuje uviesť závery judikatúry NS SR a Súdneho dvora EÚ, pričom citoval vyňaté závery z rozsudku NS SR sp.zn.3Sžf/1/2011 a sp.zn.6Sžf/6/2012, ako aj sp.zn. 3Sžf/1/2010. Poukázal pritom na vyňaté závery Európskeho súdneho dvora

z rozsudkov C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/04 a na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora C - 18/13 a C - 285/11.

Vyjadrenia žalovaného a žalobcu

III.

37. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom zo dňa 13.07.2018 vyjadril žalovaný, ktorý navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zotrval na skutkových a právnych okolnostiach, ktoré boli uvedené žalovaným v preskúmanom rozhodnutí. Nesúhlasil s návrhom na odklad vykonateľnosti preskúmaného rozhodnutia a žiadal nariadiť pojednávanie.

IV.

Záveru správneho súdu

38. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (SSP) účinného od 01.07.2016, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

39. 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.

40. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy, alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

41. Podľa § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba, alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy, alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach, alebo právom chránených záujmoch.

42. 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.

43. Ako vyplýva z obsahu preskúmaných rozhodnutí ako aj z jednotlivých žalobných námietok žaloby, predmetom preskúmania v danom konaní je rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým správca dane vyrubil podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 21 201,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2012.

44. Uznesením zo dňa 06.08.2018 sp. zn. 6S/34/2018 - 44 správny súd zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe z dôvodu, že neboli splnené podmienky podľa § 185 písm. a/ SSP.

45. Správny súd preskúmal rozhodnutia a postup žalovaného aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, vypočul právneho zástupcu žalobcu, konal a rozhodol v súlade s § 114 SSP bez prítomnosti povereného zástupcu žalovaného, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná, lebo rozhodnutia aj postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom.

46. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku 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.

47. 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.

48. 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.

49. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

50. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

51. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

52. Podľa § 44 ods. 4 písm. d/ Daňového poriadku, daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

53. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

54. Podľa § 45 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

55. Podľa § 45. ods. 2 písm. e/ daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

56. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

57. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

58. Podľa § 3 ods. 3 zákona o DPH, vykonávanie činnosti na základe pracovnoprávneho vzťahu, štátnozamestnaneckého pomeru, služobného pomeru alebo iného obdobného vzťahu, keď fyzická osoba je povinná dodržiavať pokyny alebo príkazy, čím sa vytvára stav podriadenosti a nadriadenosti z hľadiska podmienok vykonávanej činnosti a jej odmeňovania, sa nepovažuje za nezávislé vykonávanie činnosti podľa odseku 1.

59. Podľa § 24 ods. 1 zákona o DPH, 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

60. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

61. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8.

62. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

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

65. 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.

66. 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/ iná faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

67. Podstatou žalobných námietok žalobcu sú tvrdenia, že správca dane neopodstatnene, neúčelne preniesol dôkazné bremeno na samotného žalobcu a že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne, lebo ak disponuje existenciou materiálneho plnenia tzn. faktúrou a jej prílohami, dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu znáša sám správca dane.

68. Správny súd poukazuje, že v daňovom konaní je obsah povinnosti dôkazného bremena, ktorá spočíva priamo na daňovom subjekte upravená ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku. V zmysle uvedeného ustanovenia výhradne daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií, resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. S poukazom na výsledky dokazovania správcu dane aj podľa názoru správneho súdu, si túto povinnosť žalobca nesplnil. Preverovaním deklarovanych zdaniteľných obchodov boli tieto správcu dane relevantne spochybnené. Správca dane na základe vykonaného dokazovania preukázal, že daňové transakcie nemajú racionálny ekonomický dôvod. Zdaniteľné obchody, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. sa reálne neuskutočnili. Žalobca nepredložil pri opakovanej daňovej kontrole žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov s uvedenou spoločnosťou. Preukazovanie dodania služby iba formálne predloženými faktúrami, resp. dokladmi, ktoré žalobca v opakovanej daňovej kontrole predložil, nemožno za preukázanie dodania služieb považovať. S dôrazom na ustanovenie § 24 Daňového poriadku, dôkazné bremeno znáša daňový subjekt, je tým subjektom, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. V prípade, že nepreukáže uvedené skutočnosti s poukazom na obsah ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 59 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH správca dane správne dospel k záveru, že daňová povinnosť mu v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH nevznikla.

69. Správny súd na podporu svojich tvrdení poukazuje na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky spis. zn. 4Sžf/32/2012, sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorých Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálne, ako aj formálne podmienky, teda žalobca musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že

sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že žalobca je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje žalobca, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto rozhodnutí poukázal na predchádzajúci rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci spis. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010, a takisto na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 vtedy účinného zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnuté uniesť dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správca dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

70. K ďalšej žalobnej námietke žalobcu, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutou skutočnosťou, že transakcia u dodávateľa je zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť, pričom každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledovnými udalosťami, a na základe týchto skutočností nemožno spravodlivo žiadať, aby žalobca sledoval a kontroloval dodávateľské procesy u jeho priameho dodávateľa, resp. zisťoval dodávateľov jeho priameho dodávateľa pred samotným dodaním tovaru, správny súd poukazuje, že správca dane správne preveroval dodanie od priameho dodávateľa daňovému subjektu, a to iba od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. k priamemu odberateľovi a to k žalobcovi spoločnosti Profi Golf, s.r.o. Správca dane nepreveroval žiadnych subdodávateľov, ani následných odberateľov tovaru a služieb, ako to tvrdí žalobca. Podľa § 2 Obchodného zákonníka, sa podnikaním rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku. Daňový subjekt by mal mať vedomosť o tom, či podnikateľský subjekt, s ktorým uzatvára obchodný vzťah je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť. Preto aj správny súd je toho názoru, že žalobca bol povinný preveriť si svojich obchodných partnerov v takom rozsahu, aby mal zabezpečené podklady na preukázanie svojich nárokov na odpočítanie dane. Splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za chyby dokladu, a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Zákonodarca naopak požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet si uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť sám schopný preukázať, že zdaniteľný obchod tak, ako je deklarovaný uvedenou faktúrou bol uskutočnený tak, ako je to uvedené v danej faktúre a osobou, ktorá je uvedená v predmetnej faktúre. Nepostačuje len uplatnenie samotného nároku na základe dodávateľskej faktúry. Pokiaľ si platiteľ uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba predložením faktúry, nie je to dostatočné. Musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve dodávateľom deklarovaným na uvedenej faktúre.

71. K žalobnej námietke žalobcu o rozdielnych výpovediach bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. W. M., ktorý uviedol, že predmetom fakturácie boli fiktívne tovary a reálne k žiadnemu zdaniteľnému obchodu v skutočnosti nedošlo vo svojej výpovedi zo dňa 26.02.2016, a správca dane nevzal do úvahy jeho ďalšiu výpoveď do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 19.09.2016 na Daňovom úrade Košice, kedy W. M. uviedol, že vystavil faktúry za dodaný tovar a potvrdil tým dodanie tovaru a úhradu vystavených faktúr, správny súd konštatuje, že zo spisového materiálu sú zrejmé viaceré rozdielne výpovede svedka W. M. pred vyšetrovateľmi orgánov činných v trestnom konaní a pred daňovými úradmi. Ako vyplýva z uvedených rozdielnych výpovedí, pokiaľ správca dane žiadal pri výpovedi svedka zo dňa 07.07.2016 o vyjadrenie sa k týmto rozdielnym výpovediam, svedok sa odmietol vyjadriť k svojim rozdielnym výpovediam. Za prítomnosti konateľa spoločnosti žalobcu uvedené rozdielnosti neodôvodnil, ani sa k týmto nevyjadroval. Správny súd k tejto žalobnej námietke poukazuje, že konateľ spoločnosti sám zabezpečil účasť uvedeného bývalého konateľa spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. k výpovedi pred správcom dane, avšak sám sa

svedka neopýtal žiadnu otázku, ani neformuloval žiadne námietky voči týmto rozdielnym výpovediam. Žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, keď argumentoval iba čestným prehlásením svedka zo dňa 01.03.2017. Predmetné čestné prehlásenie podľa názoru správneho súdu je viac ako nevierohodné, keďže išlo o kópiu podania správcu dane, ktorý zaslal uvedený zoznam faktúr ako výzvu žalobcovi a sám konateľ spoločnosti J.. A. potvrdil, že on do čestného prehlásenia uvedený zoznam faktúr skopíroval a takéto čestné prehlásenie zaslal svedkovi W. M. e-mailom, aby potvrdil, že tieto faktúry vystavil pre žalobcu. Uvedené konanie je viac ako pochybné. Reálne dodanie tovarov žalobcovi od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. tak, ako je to deklarované faktúrami, preukázané nebolo. Správca dane vzal v úvahu skutočnosti, ktoré vypovedal svedok pred orgánmi činnými v trestnom konaní, pretože v danej pozícii vypovedal pod hrozbou krivej výpovede. Správca dane jednotlivé výpovede v zmysle ustanovenia § 3 Daňového poriadku vyhodnocoval tak jednotlivo, ako aj v vo vzájomných súvislostiach, preto k samotnému hodnoteniu dôkazov a k záveru správcu dane nemá správny súd žiadne pochybnosti. Správca dane vykonal hodnotenie dôkazov podľa svojej najlepšej úvahy a s poukazom na tie dôkazy, ktoré boli v opakovanej daňovej kontrole preukázané.

72. K námietke, že správca dane sa venoval skutočnostiam, ktoré neboli predmetom obchodného vzťahu medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s.r.o. a sú nezákonnými dôkazmi v daňovom konaní, správny súd konštatuje, že pokiaľ NAKA preverovala zdaniteľné obchody práve medzi týmito dvoma subjektami s poukazom na judikatúru NS SR, napr. sp. zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018, že pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný nemohol použiť dôkazy získané v trestnom konaní, ktoré správca dane využil pre účely tejto daňovej kontroly, t. j. zistenia miestne príslušného správcu dane, ktoré získal nahliadnutím do vyšetrovacieho spisu NAKA pri miestnom zisťovaní v Národnej kriminálnej agentúre Prezídia PZ Bratislava, táto námietka nie je správna s poukazom na § 24 Daňového poriadku. O žiadne prelínanie s trestným konaním nejde a dôkazy pre účely daňovej kontroly sú podľa žalovaného zabezpečené zákonnou formou. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný spochybnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry len na základe týchto dôkazov získaných v trestnom konaní, tak správny súd je aj s poukazom na príslušnú judikatúru v tejto oblasti opačného názoru (viď sp.zn.8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018). Správca dane vzhľadom na skutkový stav síce vychádzal zo zistení týchto orgánov v danej veci, avšak vykonal dokazovanie vlastnou činnosťou v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Cieľom vykonaného dokazovania správcu dane bolo preskúmať a preukázať reálnu existenciu uskutočnenia preverovaných obchodných transakcií, ktoré žalobca deklaroval predloženými faktúrami od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. čo je v súlade s právnymi predpismi. Dodávateľom na uvedených faktúrach, ktoré predložil žalobca bola spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. Na ich základe si kontrolovaný daňový subjekt t. j. žalobca uplatnil nárok na odpočítanie DPH podľa príslušného ustanovenia § 49 zákona o DPH a správca dane bol povinný pre správne určenie dane preveriť oprávnenosť uplatneného nároku, a to preverení práve dokladov a evidencie u dodávateľa. Konateľ žalobcu bol prítomný pri výpovedi svedka M. na ústnych pojednávaniach na Daňovom úrade dňa 07.07.2016 a 01.03.2017, pričom konateľ žalobcu J.. V. A. nemal na svedka žiadne otázky. Ak by konateľ spoločnosti žalobcu mal záujem na preverení týchto skutočností, tak by sa podľa toho aj na príslušnom vypočutí svedka správal.

73. K námietke žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného správny súd poukazuje, že správca dane v uvedenom dokazovaní nevychádzal iba z poznatkov orgánov činných v trestnom konaní, ale aj z vlastného dokazovania a jednoznačne preukázal neuskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov spoločnosťou IMPERIAL HOLDING s.r.o. tak, ako to bolo uvedené vo faktúrach a deklaroval to žalobca vo svojich vyjadreniach. Dodávateľ t. j. spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. nepredložila žiadne účtovné a daňové doklady, žiadnych dodávateľov nevedel uviesť ani konateľ dodávateľskej spoločnosti W. M. a po svojich výpovediach a uisteniach správcu dane, že predloží objednávky, e-mailové podania a dôkazy o tom, že uvedené deklarované zdaniteľné obchody prebehli, a že uvedené služby, resp. tovar bol zabezpečovaný prostredníctvom tretích osôb, tieto dôkazy správcovi dane svedok v určených lehotách žiadnym spôsobom nepredložil. Podľa zistenia správcu dane v účtovníctve odovzdanom orgánom činným v trestnom konaní sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ani žiadne doklady o tom, že boli zúčtované nákupy tovaru a prijatých služieb a dodávateľská organizácia nemala ani účtovné doklady o nákupe tovaru a prijatých služieb, nemala daň uvedenú v záznamoch. Na základe týchto skutočností bolo správcom dane preukázané, že dodávateľ nedisponoval tovarmi a službami fakturovanými pre žalobcu. Svedok W. M. síce vypovedal pred správcom dane, že vystavil faktúry pre žalobcu, avšak nepredložil o týchto skutočnostiach žiadne dôkazy a písomne doklady. Na zdaniteľných obchodoch sa zúčastňoval sám konateľ žalobcu a správca dane, keď mu zaslal výzvu

na predloženie dôkazov, tak konateľ žalobcu predložil iba faktúry a ich úhrady. Nepredložil žiadne iné dôkazy o tom, že nakupoval od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. tovar tak, ako bol deklarovaný na faktúrach, ale iba v teoretickej rovine, poukazoval na preukázané dôkazy, ktorými boli ako už správny súd uviedol iba faktúry a ich úhrady.

74. K ďalšej žalobnej námietke, že správca dane zaslal kontrolovanému daňovému subjektu výzvu na predloženie dôkazov, na ktorú reagoval žalobca a ktorej súčasťou bolo čestné prehlásenie zo dňa 03.02.2017 podpísané konateľom spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. W.J., a na ktorom je zoznam faktúr odkopírovaných z výzvy správcu dane na predloženie dôkazov, k tejto námietke sa už správny súd vyjadri. Podľa názoru správneho súdu ide o fiktívny dôkaz, že predmetné faktúry svedok vystavil, pretože ani on sám nepotvrdil, že uvedené čísla a uvedené faktúry mu boli známe. K týmto faktúram nevedel nič bližšie uviesť a špecifikovať tovar, ktorý bol v zmysle faktúr dodaný. Uviedol maximálne to, že predmetné čestné prehlásenie podpísal tak, ako mu ho konateľ spoločnosti žalobcu J. V. A. poslal vyhotovený, odkopírovaný a požiadal svedka W. M. o jeho podpísanie. Správca dane požiadal svedka o vysvetlenie pri jeho výpovedi, aby uviedol aký tovar, resp. aké služby dodal na základe faktúr uvedených v tejto výzve na predloženie dôkazov, avšak svedok nevedel uviesť ani jeden tovar, ktorý bol na základe týchto faktúr dodaný spoločnosti žalobcu. V súvislosti s čestným prehlásením, ktoré nemožno považovať za relevantný dôkaz o reálnosti dodania tovaru deklarovaným dodávateľom, nemohol ani správca dane dospieť k inému záveru ako na základe predložených dôkazov tak písomných, ústnych ako aj elektronických dospieť. Aj správny súd je toho názoru, ku ktorému dospeli správne orgány, že bez ďalších podporných dôkazov je to len tvrdenie o predmetnej skutočnosti, ktorá nebola žiadnymi relevantnými dôkazmi preukázaná. Čestné prehlásenie bolo síce overené notárom, ale ide iba o overenie podpisu v súlade s identitou osoby, ktorá prehlásenie podpísala, ale nie o overenie vecnej podstaty samotného obsahu uvedeného čestného prehlásenia. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2SŽf/40/2011, z ktorého vyplýva, že ... „čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to Daňový poriadok v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje, preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné“.

75. S uvedeným čestným prehlásením má súvis aj ďalšia námietka žalobcu, v ktorej žalobca tvrdí, že daňové orgány sa nevysporiadali s tvrdením daňových orgánov, že v účtovníctve spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. nezistili doklady preukazujúce nákup golfových potrieb, čo vlastne je v rozpore s uvedeným čestným prehlásením svedka W. M. a s jeho výpoveďami zo dňa 19.09.2016 a 01.03.2017. Uvedené skutočnosti nezodpovedajú zistenému skutkovému stavu a čo sa týka čestného prehlásenia a svedeckej výpovede zo dňa 19.09.2016 svedka M., správny súd sa už vyjadroval vyššie a zotrval na tom, že svedok na podporu svojich tvrdení nepredložil žiadne relevantné doklady, a to ani daňové, ani účtovné. Argumentoval len tým, že ich predložil a odovzdal orgánom činných v trestnom konaní, čo zase bolo preverením v spise NAKA vyvrátené. Podľa záznamov a podľa ústnych zápisníc z preverovania a štúdia obsahového vyšetrovacieho spisu PZ NAKA správca dane zistil, že v trestnom spise nie sú obsiahnuté žiadne dodávateľské faktúry, zmluvy, ani žiadne doklady preukazujúce prepravu či výpisy z účtov, pokladničné knihy a podobne. Správca dane z evidencie finančnej správy zistil, že u daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o. bola už v roku 2014 vykonaná daňová kontrola za obdobie január - apríl, jún - december, pričom daňový subjekt so správcom dane nekomunikoval, nespolupracoval, daňové doklady k daňovej kontrole nepredložil, na základe čoho správca dane vyrubil daň podľa pomôcok. Pri výpovedi svedka W. M. zo dňa 01.03.2017, tento nepredložil žiadne doklady daňového subjektu IMPERIAL HOLDING, s.r.o., ktoré sľúbil predložiť správcovi dane, ani údaje na elektronických nosičoch dát a vo výpovedi sa vyjadril, že predloží knihy jász, technické preukazy, e-maily so záznamom vyhotovených faktúr, ako aj objednávky, čo mu bolo v závere zápisnice aj uložené správcom dane, avšak ani uvedený termín dňa 15.03.2017 svedok nesplnil a vyžiadané dôkazy správcovi dane nepredložil.

76. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že daňové orgány v rozhodnutiach len popísali skutkový stav, svoje závery riadne neodôvodnili, že uviedli iba príslušné právne predpisy, podľa ktorých postupovali a ktoré kontrolovaný daňový subjekt mal porušiť, správny súd zhodne so žalovaným sa s týmto záverom nestotožňuje a žalobnú námietku žalobcu považuje za nedôvodnú. Tak správca dane ako aj žalovaný svoj postup pri dokazovaní a jednotlivé úkony popísali vo svojich rozhodnutiach, tieto sú

v súlade s obsahom administratívneho spisu. z ktorého je zrejmé, čo správca dane počas celého dokazovania v rámci opakovanej daňovej kontroly vykonal. Preto považuje správny súd námietku za nedôvodnú. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na najnovšiu rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR, uznesenie zo dňa 14.11.2018 sp. zn. I.ÚS 377/2018-53, ktorý uviedol: „ Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“.

77. K tvrdeniu žalobcu v žalobe, že správca dane od neho neadekvátne a neekonomicky vyžiadal v rámci opakovanej kontroly fotodokumentáciu a relevantné dôkazy a vyjadrenia, správny súd poukazuje na vyjadrenie sa žalovaného k tejto námietke. Správca dane len reagoval na tvrdenia žalobcu zo dňa 06.11.2017, že k vykonanej opakovanej daňovej kontrole predložil fotodokumentáciu a relevantné dôkazy a vyjadrenia, takže správca dane len požadoval predložil uvedenú fotodokumentáciu a uvedené dôkazy, ako aj vyjadrenia, na ktoré žalobca poukazoval v odvolaní. Nič iné, ani žiadne iné dôkazy a novú fotodokumentáciu, ktorou argumentoval žalobca v žalobe správca dane nežiadal. Preto správny súd považuje uvedenú žalobnú námietku za nedôvodnú.

78. K námietke žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalobcu je nezákonné z dôvodu, že v administratívnom spise sa nenachádza kompletný vyšetrovací spis a žalovaný sa opiera o nezákonne získané dôkazy, ktoré tvoria iný vyšetrovací spis, ktorý tiež nie je prílohou administratívneho spisu správcu dane, správny súd poukazuje na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorá je pre obdobnú právnu úpravu v otázke daňového dokazovania priamo použiteľná aj pre podmienky slovenského právneho poriadku. Súd konštatuje, že žalobcom predložená právna otázka použiteľnosti výpovedí a iných dokumentov z trestného konania pre účely daňového konania bola už opakovane predmetom judikatúrneho posúdenia Najvyšším správnym súdom Českej republiky. Zásadný právny názor v tejto otázke, a k výkladu korešpondujúceho ustanovenia českého Daňového poriadku vyslovil Najvyšší správny súd najmä v rozsudku zo dňa 30.01.2008, číslo jednania: 2Afs/24/2007-119 (EURO PRIM, spol. s r.o.), publikované pod č. 1570/2008 Zb. NSS. V tomto rozsudku Najvyšší správny súd Českej republiky uviedol: „Listiny, ktorými je poznateľný celý obsah výpovedí svedkov z iných konaní môžu byť za splnenia určitých podmienok podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní: V prvom rade musia byť vyhotovené nezávisle na príslušnom daňovom konaní (to znamená najmä nesmú byť v inom konaní vyhotovené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi byť prítomný výsluchu svedka a klásť mu otázky). Ďalej je potrebné, aby v inom ako daňovom konaní boli vyhotovené v súlade so zákonom (túto predbežnú otázku správca dane má vyriešiť v zmysle ustanovení Daňového poriadku) a rovnako je potrebné, aby sa do sféry správcu dane dostali zákonným spôsobom. (Nie je teda možné ako dôkaz použiť napríklad listiny, ktoré boli súčasťou spisu, ku ktorého obsahu správca dane z tých či oných dôvodov nemal podľa zákona prístup). V konečnom dôsledku musia byť uvedené listiny žalobcovi sprístupnené, aby sa mohol zoznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnuť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z dotýčajúcich listín upresnili, korigovali či vyvrátili. V prípade, že výpovede svedkov zaznamenané v listinách sú v rozpore s tými dôkazmi prevedenými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom, ak je to možné, príslušného svedka je potrebné predvolať - najvhodnejšou cestou spravídla bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú nejasnosti predostreté. Svedka je potrebné vypočuť vždy, pokiaľ to požaduje žalobca, ibaže ak by sa jednalo o požiadavku vedenú výlučne snahou mariť, či účelovo predlžovať daňové konanie, napríklad požiadavka na výsluch svedka, ktorý sa zdržuje v cudzine, zjavne sa nechce do Českej republiky k výsluchu dostaviť, takže jeho predvolanie k výsluchu bude neúčelné a jeho výpoveď nie je možné zabezpečiť, ani iným spôsobom, najmä cestou medzinárodnej spolupráce v daňových).“ V tomto smere správny súd poukazuje na skutočnosť že použité trestné dôkazy v žalobou napádanom rozhodnutí, boli použité v súlade so závermi citovaného rozsudku, boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci konania

o daňovom trestnom čine, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom, žalobca mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci prejednávania protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania.

79. Žalobca v žalobe poukázal na konkrétne judikáty Súdneho dvora EÚ a z týchto jednotlivých judikátov poukázal iba na jednotlivé vety, ktoré sa žalobcovi na preukázanie skutočností, ktoré v žalobe tvrdil, „doslova hodili“. Správny súd zdôrazňuje, že pokiaľ žalobca argumentuje jednotlivými stanoviskami Súdneho dvora EÚ v prvom rade musí argumentovať a svoju argumentáciu zamerať na daný konkrétny prípad, ktorým je preukázanie zdaniteľných plnení od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. v prospech žalobcu- spoločnosti Profi Golf, s.r.o. tak, ako to bolo deklarované v predložených faktúrach za 3. štvrtrok. Pokiaľ uvedené skutočnosti argumentačne nebudú súvisieť s danou vecou a poukaz na jednotlivé judikáty Súdneho dvora EÚ budú len všeobecné, správny súd nepovažuje za potrebné bližšie sa nimi zaoberať a vyjadrovať sa k nim. Správny súd opätovne poukazuje, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (napr. rozsudky Najvyššieho súdu sp.zn.3Sžf/6/2017 zo dňa 21.februára 2018, sp.zn. 10Sžfk/31/2018 zo dňa 22.mája 2019). Európsky súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach C - 409/04 a C - 499/10. Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

80. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Správca dane má následne právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania dodávky, jej súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

81. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

82. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovanej dodávateľom zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovanej dodávateľa a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. Sťažovateľ v priebehu daňového konania nepreukázal, akej osobe vyplatil finančné prostriedky v hotovosti, nepreukázal, na aký účel bola z jeho strany poukázaná suma na bankový účet dodávateľa, keďže táto ani svojou výškou nepredstavovala žiadnu z položiek uvádzaných vo vystavených faktúrach. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

83. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je že podnikateľ musí byť plne zbavený ľarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázaný dodávateľ, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovanej zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu.. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

84. Čo sa týka poukazu žalobcu na rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/179/2014 zo dňa 11.02.2016 správny súd poukazuje na to, že uvedený rozsudok nie je judikátom NS SR, a preto nie je ním ani správny súd, ani daňové orgány viazaný. Čo sa týka záveru správcu dane ako aj žalovaného, pri pochybnostiach o dodávkach tovaru prostredníctvom deklarovanej dodávateľa bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu tieto pochybnosti vyvrátiť a na základe ním predložených dôkazov nastoliť takú situáciu, ktorá by bola pri uplatnení práva v súlade s ustanovením § 49 až 51 Zákona o DPH tak, ako to už správny súd deklaroval vyššie v odôvodnení svojho rozsudku.

85. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcou dane, ako aj žalovaným, ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti uvádza, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. IÚ.S 226/03 zo dňa 12.05.2004, III.ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III.ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III.ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené

je s poukazom na zásadu zákonnosti a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov.

86. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

87. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 v spojení s § 168 SSP. Žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 SSP, preto správny súd náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to 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 podaných podľa § 57 SSP 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 SSP 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 II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).