

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/49/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200632
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 02. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8019200632.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členiek senátu JUDr. Ľuboslavy Mruškovičovej a JUDr. Marianny Hirkovej, v právnej veci žalobcu KARDAX, s.r.o., so sídlom Prešov, Radlinského 12345/11, IČO: 44 056 338, právne zastúpeného JUDr. Martinom Kirňakom, advokátom so sídlom Prešov, Vajanského 43, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 4. júna 2019 číslo:XXXXXXXX/XXXX v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 6. februára 2019 číslo: XXXXXXXXX/XXXX na základe 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.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

1. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.02.2019 (rozhodnutie správcu dane), ktorým dane podľa § 68 ods. 5a 6 Daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 8 750,00 eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 1 050,35 eur a vyrubil daň v sume 7 699,65 eur daňovému subjektu KARDAX s.r.o. IČO: 44 056 338 (ďalej „kontrolovaný daňový subjekt, daňový subjekt, platiteľ dane, žalobca“), potvrdil.

2. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na odvolanie, ktoré obsahuje takmer identické námietky ako sú uvedené v žalobných dôvodoch.

3. Žalovaný ako odvolací orgán v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal rozhodnutie a zistil tento skutkový stav: Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu KARDAX, s.r.o., (do 07.12.2021 so sídlom Klincová 37/B, 821 08 Bratislava - Ružinov), IČO 44 056 338, DIČ 2022580516 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.11.2016. Oznámenie bolo daňovému subjektu doručené dňa 28.11.2016. Daňová kontrola sa vykonávala na základe žiadosti o vykonanie daňovej kontroly č. KRPZ-PO-S zo dňa 13.06.2017 zaslanej Krajským riaditeľstvom Policajného zboru v Prešove, odbor kriminálnej polície, Prešov. Platiteľ dane vykonával hlavne činnosti prepravy osôb na základe zmluvy pre odberateľa ASSESS s.r.o., Floriánova 2, Prešov, predaj tovaru pre odberateľov Assess s.r.o., BEMACO, spol. s r.o.,

Železničiarska 21/A, Prešov, Bemaco HC 46 Bardejov, n.o., stavebnú činnosť na objekte zimný štadión pre odberateľa Mesto Humenné, Kukorelliho 34, Humenné, predaj stavebnej ocele pre odberateľa XADRAC. s.r.o., Radlinského 13, Prešov a poradenskú činnosť pre odberateľa BEMACO SK, a.s., Radlinského 13, Prešov. Dodávateľmi boli hlavne spoločnosť JJ&DEMARO s.r.o., Hroncova 5, Košice, ktorá na základe faktúry realizovala dodávku návodov na použitie, a YZ - REAL, s.r.o., Štefánikova 18, Humenné - dodávateľ tovarov, napr. úplet, krabice, hokejka hráčska a tiež stavebných prác, Kolan, s.r.o., Hroncova 5, Košice - dodávateľ pracovných odevov, BEMACO, spol. s r.o., Železničiarska 21/A, Prešov - zapožičanie motorových vozidiel na základe rámcovej zmluvy o nájme motorových vozidiel zo dňa 03.01.2014.

4. Podľa dokladov predložených k daňovej kontrole daňový subjekt okrem iného v zdaňovacom období august 2014 uplatnil odpočítanie dane za služby (práce na zimnom štadióne v Humennom) od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o., Štefánikova 18, Humenné na základe faktúry č. FV XXXXX s dátumom dodania 28.07.2014, základ dane 43 750,00 eur, DPH 8 750,00 eur.

5. Dňa 01.08.2017 správca dane vypočul svedka E. K., konateľa spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. v čase od 05.11.2011 do 26.01.2015, o čom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXX/XXXX. Išlo o dodávky tovarov a služieb pre odberateľa KARDAX, s.r.o. v celkovej hodnote 255 447, 60 eur, DPH v sume 42 574,60 eur. Svedok E. K. formálne potvrdil, že k dodaniam tovarov a služieb došlo. Ďalej uviedol, že spoločnosť v roku 2014 nemala žiadnych zamestnancov, účtovníctvo viedol Ján R. z Popradu, bližšie ho však nevedel identifikovať. Svedok potvrdil, že faktúry vystavoval účtovník, ktorý taktiež spracovával evidencie DPH. Faktúry podpisoval svedok E. K., ktorý uviedol, že daň z faktúr bola odvedená a faktúry boli zaúčtované v príslušných zdaňovacích obdobiach. V súčasnosti sa účtovníctvo nachádza u konateľa H. R. R., ktorý sa pravdepodobne nachádza v Bulharsku. Svedok uviedol, že tovary, ktoré boli predmetom preverovania uvedené na faktúre FV XXXXX a FV XXXXX, nakúpil pravdepodobne od dodávateľa MAHE, spol. s r.o., čo však nevedel presne. Tovary, ktoré boli uvedené na faktúre č. FV XXXXX - hokejky hráčske, boli podľa svedka nakúpené od dodávateľa MAHE, spol. s r.o., konkrétne od J. L.. K stavebným činnostiam sa svedok vyjadril, že niektoré z nich vykonal osobne a ostatné boli vykonané subdodávateľsky, konkrétne živnosťníkmi, na mená ktorých si nevedel spomenúť. Žiadne doklady ani dôkazy, ktoré by podporili svedkove tvrdenia, okrem súpisu vykonaných prác nevedel predložiť. Na toto ústne pojednávanie bol prizvaný daňový subjekt KARDAX, s.r.o. formou upovedomenia o vypočutí svedka. Daňový subjekt KARDAX, s.r.o. sa na ústnom pojednávaní nezúčastnil.

6. Správca dane dňa 21.09.2017 uskutočnil vypočutie svedka J. L., Lidická 6, Poprad - Matejovce, konateľa spoločnosti MAHE, spol. s r.o., Šoltésova 26, Košice v čase od 17.12.2012 po súčasnosť. Túto skutočnosť zaznamenal v zápisnici o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.09.2017. Spoločnosť MAHE, spol. s r.o. mala byť podľa slov bývalého konateľa E. K. v roku 2014 dodávateľom spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. Svedok J. L. sa v zápisnici vyjadril, že spoločnosť MAHE, spol. s r.o. bola naňho prevedená podvodom, ktorý vyšetruje polícia v Poprade. Spoločnosť nevykonávala v čase, odkedy bol jej konateľom, t. j. od roku 2012 žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a taktiež nevystavovala žiadne faktúry. Spoločnosť nemala žiadneho splnomocneného zástupcu. Spoločnosť MAHE, spol. s r.o. nevedla žiadne účtovníctvo a taktiež nepodávala daňové priznania ani kontrolné výkazy. Svedok L. ďalej uviedol, že nepozná spoločnosť KARDAX, s.r.o., ani jej konateľa Rastislava F., taktiež uviedol, že nepozná spoločnosť ASSESS s.r.o., ani jej konateľa E. N.. O spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. sa vyjadril rovnako, že túto spoločnosť nepozná, avšak pozná osobu E. K., o ktorej nevie povedať, čím sa zaoberá. Svedok J. L. zdôraznil, že k žiadnym dodaniam tovarov, ani vystavovaniam faktúr pre spoločnosť YZ - REAL, s.r.o., ani pre iné spoločnosti od času, odkedy je konateľom spoločnosti MAHE, spol. s r.o., nedošlo.

7. Správca dane na základe dostupných informácií z informačného daňového systému zistil, že spoločnosť MAHE, spol. s r.o. nepodávala daňové priznania na dani z pridanej hodnoty od zdaňovacieho obdobia september 2012 a taktiež od roku 2014 nepodávala kontrolné výkazy.

8. Podľa správca dane v danom prípade nebolo potvrdené dodanie tovaru tak, ako to bolo deklarované na dokladoch predložených daňovým subjektom počas daňovej kontroly. Dodávateľ YZ - REAL, s.r.o. síce dodanie služby potvrdil, ale ako ďalšieho dodávateľa uviedol bližšie nešpecifikovaných živnosťníkov a samotného konateľa E. K.. Konateľ YZ - REAL, s.r.o. potvrdil realizáciu obchodov len formálne bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov, čím bola spochybnená vierohodnosť a preukaznosť

dokladov a údajov v nich uvedených. Súčasne je podľa správcu dane taký dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve, keďže miesto umiestnenia účtovníctva, ako aj pobyt súčasného konateľ a spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. je neznámy. Ako vyplynulo z dokazovania ďalším dodávateľom v druhom rade na základe kontrolných výkazov mal byť dodávateľ MAHE, spol. s r.o. Ten však žiadne obchody nepotvrdil, teda tovary a služby neexistovali, o čom svedčí aj nepodávanie daňových priznaní uvedenej spoločnosti na dani z pridanej hodnoty od septembra roku 2012, ani kontrolných výkazov. Správca dane uviedol, že doklad, ktorý bol predložený k daňovej kontrole, nepreukazuje, že sa deklarovaný obchod uskutočnil, resp., že sa uskutočnil tak, ako je v doklade uvedené.

9. Správca dane konštatoval, že k dodaniu tovaru nedošlo, resp. nedodal ho dodávateľ uvedený na faktúre. Platiteľovi YZ - REAL, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/204 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) . Podľa správcu dane uplatnením odpočítania dane na základe faktúry vyhotovenej za deklarované dodanie, ktorého reálnosť sa nepotvrdila, kontrolovaný daňový subjekt KARDAX, s.r.o. porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že uplatnil právo odpočítať daň z tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania. Súčasne porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že platiteľ môže odpočítať daň, len ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Taktiež porušil § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že uplatnil právo odpočítať daň z faktúry, pri ktorej neboli splnené podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Na základe uvedeného správcu dane neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 8 750,00 eur.

10. Dňa 20.11.2017 správca dane na ústnom pojednávaní oboznámil daňový subjekt so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, o ktorom bola spísaná zápisnica č. XXXXXXXXXXX/XXXX. Správca dane sa s daňovým subjektom dohodol, že v lehote do 8 dní sa vyjadrí k oboznámeniu sa so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole. Daňový subjekt zaslal správcovi dane dňa 24.11.2017 vyjadrenie k oboznámeniu správcu dane. Dňa 30.11.2017 správca dane spísal úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX, v ktorom sa vysporiadal s námietkami daňového subjektu uvedenými vo vyjadrení.

11. Správca dane vyhotovil z daňovej kontroly protokol č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017, ktorý spolu s výzvou č. 102497533/2017 zo dňa 01.12.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal daňovému subjektu. Zásielka sa vrátila správcovi dane späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote". Správca dane konštatoval, že protokol spolu s výzvou doručil daňovému subjektu v zmysle § 31 ods. 3 Daňového poriadku, o čom spísal úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.01.2018.

12. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.01.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5a 6 Daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 8 750,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 1 050,35 eur a vyrubil daň v sume 7 699,65 eur. Daňový subjekt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

13. Finančné riaditeľstvo SR v odvolacom konaní rozhodnutie správcu dane zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, a to rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018 z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu.

14. Správca dane následne pokračoval vo vyrubovanom konaní na základe oznámenia č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 25.06.2018. Zaslal predvolanie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.08.2018 konateľovi KARDAX, s.r.o. Rastislavovi Kardohelimu vo veci vyrubovacieho konania. Dňa 17.09.2018 správca dane prijal podanie od spoločnosti KARDAX, s.r.o., v ktorom sa K. F. ospravedlnil z účasti na ústnom pojednávaní a navrhol správcovi dane predloženie svojich otázok formou výzvy.

15. Správca dane zaslal daňovému subjektu výzvu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.10.2018 na predloženie dôkazov, aby sa vyjadril k deklarovaným službám.

16. Dňa 15.10. 2018 správca dane prijal dokument „preukázanie skutočností na základe výzvy správcu dane“ zaslaný elektronicky od daňového subjektu KARDAX, s.r.o., v ktorom sa vyjadril k službám od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. .Daňový subjekt uviedol, že služby boli prijaté od dodávateľa YZ-REAL

s.r.o., tak ako je to uvedené na faktúre č. FV XXXXX. Služby boli vykonávané osobami vystupujúcimi za spoločnosť YZ-REAL, s.r.o., súpis prác a stavebný denník bol predložený Mestu Humenné, ktorý bol investorom uvedenej zákazky, ktorá bola obstaraná prostredníctvom súťaže vo verejnom obstarávaní. Všetky práce boli periodicky kontrolované investorom prostredníctvom osoby zo stavebného úradu F. E.. Daňový subjekt požiadal o vypočutie F. E.. Okrem toho požiadal správcu dane o vypočutie svedkov E. K., G. G. (konateľ spoločnosti Kolan, s.r.o. v čase deklarovanych obchodov), E. E. (konateľ spoločnosti JJ&DEMARO s.r.o. v čase deklarovanych obchodov), svedka J. B., zástupcu MFK Humenné.

17. Správca dane vykonal dňa 19.12.2018 ústne pojednávanie so svedkyňou Ing. F. E. na základe predvolania na výsluch svedka č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2018. Ústneho pojednávania sa zúčastnil aj splnomocnený zástupca spoločnosti KARDAX, s.r.o. JUDr. Martin Kirňak. O uskutočnenom ústnom pojednávaní bola vyhotovená zápisnica č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 19.12.2018. Svedkyňa bola vypočutá preto, že podľa slov spoločnosti KARDAX, s.r.o. mala v rámci svojej funkcie vykonávať periodické kontroly stavebných prác na zimnom štadióne v Humennom. Uvedené uskutočnené stavebné práce súviseli s prijatou faktúrou č. FV XXXXX zo dňa 28.7.2014 od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. Svedkyňa F. E. potvrdila, že v roku 2014 bola zamestnankyňou odboru výstavby a územného plánovania Mestského úradu Humenné. Jej pracovnou náplňou v súvislosti s uvedenou stavbou bola príprava podkladov pre verejné obstarávanie, odborná kontrola zmluvy o dielo, občasná kontrola realizácie stavebných prác, kontrola faktúr spolu s dozorom po jednotlivých položkách a postúpenie faktúr štatutárovi na ich následné uhradenie. Svedkyňa potvrdila, že vykonávala kontroly na stavbe, ktoré boli len občasné. Potvrdila tiež, že dodávateľ KARDAX, s.r.o. vykonal nejaké stavebné práce, hlavne týkajúce sa stavebných úprav vnútorných priestorov prevádzkovej budovy zimného štadióna. Práce boli vykonávané v jesenných alebo zimných mesiacoch, rok si však nepamätala. Na otázku, kto konkrétne práce vykonal, svedkyňa uviedla, že toto nemôže vedieť, pretože stavbyvedúcom stavby bol zástupca spoločnosti KARDAX, s.r.o., jeho meno si nepamätá a rovnako si nepamätá, koľko ľudí pracovalo na stavbe a ku komu patrili. Kontrolu vykonávala na základe zmluvy o dielo, ktorej súčasťou bolo presné zadanie na vykonanie prác. Svedkyňa taktiež uviedla, že sa nevie vyjadriť, či existuje fotodokumentácia realizovaných stavebných prác, taktiež uviedla, že spoločnosť KARDAX, s.r.o. pozná, ale kto vystupoval za spoločnosť, si nepamätá. Spoločnosť YZ - REAL, s.r.o., ani E. K. vôbec nepozná.

18. Dňa 16.01.2019 správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkom J. B. na základe predvolania na výsluch svedka č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2018. Ústneho pojednávania sa zúčastnil aj splnomocnený zástupca spoločnosti KARDAX, s.r.o. JUDr. Martin Kirňak. O uskutočnenom ústnom pojednávaní bola vyhotovená zápisnica č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2019. Svedok bol vypočutý z dôvodu, že podľa spoločnosti KARDAX, s.r.o. mal v roku 2014 byť predsedom predstavenstva MHK Humenné a v rámci svojej funkcie s ním mal byť vopred konzultovaný nákup hokejok od dodávateľa KARDAX, s.r.o.. Svedok B. uviedol, že v roku 2014 bol podpredsedom združenia MHK Humenné. Svedok v tomto združení zastupoval Mesto Humenné. Svedok uviedol, že nákup hokejok neriešil, nebolo to v jeho kompetencii. Priamo nevedel potvrdiť, či hokejky boli od dodávateľa KARDAX, s.r.o. nakúpené. V súvislosti s tým nevedel sa vyjadriť ani k prípadnému množstvu hokejok, značke a iným podrobnostiam. Ďalej uviedol, že s nikým o nákupe hokejok nejednal, pretože nákup hokejok nemal vo svojej kompetencii. Rovnako sa nevedel vyjadriť, ako a či bolo za tovar zaplatené, ako a či boli hokejky rozdelené medzi hráčov a podobne. Svedok uviedol, že pozná spoločnosť KARDAX, s.r.o. a vystupoval za ňu K. F., ale nepozná spoločnosť YZ-REAL, s.r.o. ani osobu, ktorá za ňu jednala. V závere svojej výpovede reagoval na otázky splnomocneného zástupcu JUDr. Kirňaka ohľadom stavebných prác uskutočnených na zimnom štadióne v Humennom. Otázky sa týkali stavebných prác, avšak bez označenia kalendárneho roka, v ktorom sa mali vykonať. Svedok uviedol, že spoločnosť KARDAX, s.r.o. realizovala stavebné práce v Humennom, boli to stavebné práce ako obklady, dlažby a maliarske práce. Ďalej svedok uviedol, že mesto za práce určite zaplatilo, ale k rozsah prác nevedel určiť, pretože toto kontroloval odbor výstavby Mestského úradu Humenné.

19. Dňa 23.01.2019 správca dane získal informácie a podklady z administratívneho spisu spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 - august 2014 a október 2014 - december 2014. O tejto skutočnosti bol vyhotovený úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.01.2019. Správca dane získal informácie z overenej kópie protokolu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 09.01.2018, ktorý bude slúžiť ako dôkaz pri správe daní. V protokole sa okrem iného uvádza, že dňa 12.12.2017 bola správcovi dane doručená odpoveď z Finančného riaditeľstva SR na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorá sa týkala osoby H. R. R. (konateľ

spoločnosti YZ - REAL, s.r.o. od 27.01.2015). V odpovedi sa uvádzalo, že H. R. R. je nekontaktný, nepodarilo sa s ním skontaktovať ani prostredníctvom bulharskej polície. Podľa informácií z databázy išlo o jediného vlastníka kapitálu a konateľa mnohých spoločností s podozrivými činnosťami a rizikovým profilom. Mnoho z nich má neaktívnu registráciu DPH a sú kategorizované ako chýbajúci obchodníci. Odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podľa správcu dane jednoznačne potvrdila, že k zmene konateľa, ktorý má pobyt v inom členskom štáte, a ktorý sa na území Slovenska nezdržiava a nie je kontaktný ani prostredníctvom polície v členskom štáte, kde má trvalý pobyt, došlo z dôvodu, že všetky deklarované prijaté obchody daňového subjektu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ktoré boli deklarované bývalým konateľom Júliusom K. (od 05.11.2011 do 26.01.2015) neboli prijaté a ich výsledkom bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania dane.

20. Správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.01.2019, v ktorom mu oznámil termín konania ústneho pojednávania vo veci oboznámenia s priebehom a výsledkami dokazovania počas vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobia február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014 dňa 30.01.2019 na Daňovom úrade Prešov. Splnomocnený zástupca spoločnosti KARDAX, s.r.o. oznámenie prevzal, avšak na ústnom pojednávaní sa za daňový subjekt KARDAX, s.r.o. nikto nezúčastnil. Dňa 30.01.2019 správca vyhotovil úradný záznam č. XXXXXXXXXX/XXXX o neúčasti daňového subjektu KARDAX, s.r.o. na ústnom pojednávaní a zároveň nevyjadrení sa daňového subjektu k priebehu a výsledkom dokazovania vo vyrubovacom konaní. Správca dane týmto ukončil proces dokazovania spísaním úradného záznamu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

21. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.02.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5a 6 Daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 8 750,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 1 050,35 eur a vyrubil daň v sume 7 699,65 eur. Daňový subjekt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

22. Odvolací orgán následne citoval príslušné ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty, ustanovenia Daňového poriadku a vyjadril sa ku všetkým odvolacím námietkam uvedených v odvolaní daňového subjektu.

23. Z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane v sume 8 750,00 eur na základe faktúry od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o.. Daňový subjekt namietal, že daňová kontrola sa vykonáva podľa § 44 - § 46 Daňového poriadku, pričom správca dane uviedol, že bola vykonávaná na základe žiadosti o vykonanie daňovej kontroly. Odvolací orgán poukázal, že správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie o daňovej kontrole č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.11.2016, v ktorom mu v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku oznámil deň začatia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 - december 2014. Zároveň v rozhodnutí uviedol, že daňová kontrola sa vykonávala na základe žiadosti o vykonanie daňovej kontroly č. KRPZ-PO- S zo dňa 13.06.2017 zaslanej Krajským riaditeľstvom Policajného zboru v Prešove, odbor kriminálnej polície, Prešov. Z uvedeného je zrejmé, že námietka o nezrozumiteľnosti rozhodnutia z tohto dôvodu je neopodstatnená, keďže správca dane postupoval v súlade s platným právnym predpisom.

24. Odvolávajúci sa namietal nezrozumiteľnosť rozhodnutia spočívajúcu v tom, že v rozhodnutí nie sú uvedené úplné čísla záznamov, že podľa správcu dane podal za kontrolované zdaňovacie obdobie riadne daňového priznania 29.12.2014, a že kontrolou predložených dokladov neboli zistené porušenia zákona o DPH, čo nekorešponduje s jeho výrokom. Odvolací orgán k týmto námietkam uviedol, že daňový subjekt nešpecifikoval, o ktoré konkrétne záznamy má ísť. Ďalej z rozhodnutia správcu dane (strana 3) vyplýva, že správca dane uviedol, že daňový subjekt podal riadne daňové priznanie dňa 25.09.2014, teda nie dňa 29.12.2014, ako uvádza daňový subjekt. Z rozhodnutia tiež vyplýva, že správca dane vyhodnotil údaje z podaného daňového priznania, ktoré sú uvedené v riadkoch 04 a 19 (časť dodanie tovaru a služieb v tuzemsku podľa § 8 a § 9 zákona o DPH), pričom konštatoval, že kontrolou predložených dokladov neboli zistené porušenia tohto zákona. Námietky daňového subjektu sú preto neopodstatnené.

25. K námietkam daňového subjektu, že správca dane mu uprel právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia a právo navrhnúť, aby jeho vyjadrenia k nim boli zaznamenané do protokolu, odvolací orgán argumentoval, že správca dane oboznámil daňový

subjekt so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a spísal o tom zápisnicu o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.11.2017. Daňový subjekt sa k týmto zisteniam nevyjadril v uvedený deň, ale so správcom dane si na to dohodol lehotu 8 dní odo dňa spisania zápisnice. Daňový subjekt zaslal správcovi dane vyjadrenie zo dňa 22.11.2017 k tejto zápisnici a následne správca dane spísal úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.11.2017 k vyjadreniu daňového subjektu. Z týchto skutočností vyplýva, že zo strany správcu dane nedošlo vo vzťahu k daňovému subjektu k upretiu jeho práv podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku.

26. Daňový subjekt tiež tvrdil, že správca dane porušil § 3 ods. 2 Daňového poriadku, keď v odôvodnení rozhodnutia nie je jasným spôsobom uvedené, o akú zápisnicu o ústnom pojednávaní ide pri pojednávaní so svedkom E. K. zo dňa 01.08.2017. Odvolací orgán k tomuto tvrdeniu poukázal, že na strane 4 rozhodnutia správca dane uviedol informáciu o ústnom pojednávaní - výsluchu svedka E. K., a obsahu tejto výpovede (ide o zápisnicu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.08.2017). Zároveň odvolací orgán zdôraznil, že o tomto ústnom pojednávaní bol daňový subjekt upovedomený, napriek tomu sa ho nezúčastnil. Túto námietku daňového subjektu považoval odvolací orgán za nedôvodnú.

27. Ďalej odvolávajúci sa poukázal na ustanovenia Daňového poriadku, rozsudky Najvyššieho súdu SR, príslušné články Ústavy SR, Dohovor o ochrane ľudských práv, nález ÚS SR, smernicu rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006, judikatúru ESD, atď. Odvolací orgán znova konštatoval, že daňovému subjektu neboli upreté žiadne jeho práva. Daňový subjekt mohol správcovi dane predkladať dôkazy o deklarovanych skutočnostiach v zmysle § 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, na čo bol aj správcom dane vyzvaný, mohol sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam, ako aj klásť svedkom otázky. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal počas daňovej kontroly výsluchy svedkov - E. K., E. E., G. G., J. L.. Vo všetkých prípadoch bol daňový subjekt o vypočutí svedkov upovedomený, avšak ani na jednom ústnom pojednávaní sa nezúčastnil, čím sa sám ukrátil o právo klásť svedkom otázky v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku. O výsledku daňovej kontroly, na základe ktorej bolo neuznané odpočítanie dane, bol daňový subjekt oboznámený, bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly, ku ktorému sa daňový subjekt mal možnosť vyjadriť. V protokole sú uvedené všetky náležitosti podľa § 47 Daňového poriadku. Správca dane vykonal výsluch svedkov aj vo vyrubovacom konaní, a to Kataríny E. a J. B., o čom boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 19.12.2018 a č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2019. Pri oboch ústnych pojednaniach bol prítomný splnomocnený zástupca daňového subjektu a kládol svedkom otázky.

28. K predloženým dôkazom daňového subjektu uvedeným pod bodmi 1.a), 1.b), 2., 3. 4. a 5. odvolania odvolací orgán uvádza, že správca dane v zdaňovacom období november 2014 neuznal odpočítanie dane na základe faktúry č. XXXXX zo dňa 28.07.2014 za práce na zimnom štadióne v Humennom od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o., ktoré daňový subjekt namieta v bode 4. Ostatné dôkazy uvedené pod bodmi 1.a), 1.b), 2., 3. a 5. odvolania neboli predmetom daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014, preto sa nimi odvolací orgán nezaoberal. Daňový subjekt okrem iného žiadal vypočuť Júliusa K.. Odvolací orgán poukázal, že jeho vypočutie vo vyrubovacom konaní nepovažoval správca dane za potrebné, keďže už bol v danej veci vypovedať počas výkonu daňovej kontroly.

29. K neuznaniu odpočítania dane z pridanej hodnoty za dodanie služieb od dodávateľa YZ - REAL, s.r.o. odvolací orgán uviedol, že konateľ E. K. (v čase deklarovanej realizácie obchodu) síce potvrdil dodanie tovaru, avšak bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov. Skutočnú realizáciu obchodu bez možnosti overenia v účtovníctve dodávateľa nie je možné považovať za preukázanú. Podľa vyjadrenia E. K. sa účtovníctvo nachádza u nového konateľa H. R. R. z Bulharska. Podľa výsledkov na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií H. R. R. je nekontaktný, ide o konateľa mnohých spoločností s podozrivými činnosťami a rizikovým profilom, mnoho z nich má neaktívnu registráciu DPH a sú kategorizované ako chýbajúci obchodníci. Miesto umiestnenia účtovníctva je teda neznáme, a pravdivosť údajov na predložených dokladoch nebolo možné overiť v účtovníctve dodávateľa. K stavebným činnostiam E. K. uviedol, že niektoré vykonal sám, niektoré subdodávateľskými živnostníkmi, pričom nevedel uviesť mená týchto živnostníkov. Nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia (okrem súpisu prác). Na základe kontrolných výkazov YZ - REAL, s.r.o. v nich bol uvedený ako jediný dodávateľ od začiatku roka 2014 do októbra 2014 spoločnosť MAHE, spol. s r.o. V časti B2 kontrolného výkazu (prijaté zdaniteľné plnenia) za obdobie júl 2014 uviedla faktúru zo dňa

28.7.2014 od dodávateľa MAHE, spol. s r.o. a jej výška základu dane, ako aj výška dane kopíruje faktúru č. FV XXXXX, ktorú YZ - REAL, s.r.o. vystavila pre odberateľa KARDAX, s.r.o. s dátumom 28.07.2014. Z uvedeného vyplýva, že sám dodávateľ YZ - REAL, s.r.o. vo svojich výkazoch ako deklarovaného dodávateľa stavebných prác uviedla dodávateľa MAHE, spol. s r.o., nie živnostníkov, ktorých vo svojej výpovedi uviedol svedok Július K., prípadne vlastnú prácu konateľa. Podľa vypočutého svedka - konateľa MAHE, spol. s r.o. J. L. táto spoločnosť nevykonávala od roku 2012 žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a nevystavovala žiadne faktúry. Svedok nepotvrdil deklarované služby, čo znamená, že neboli vykonané, o čom svedčí aj nepodávanie daňových priznaní tejto spoločnosti od septembra 2012 a nepodávanie kontrolných výkazov. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade k dodaniu služieb nedošlo, resp. ho nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach. Svedkyňa F. E. vo vyrubovacom konaní uviedla, že nejaké stavebné práce na zimnom štadióne boli spoločnosťou KARDAX, s.r.o. vykonané, ale nevedela potvrdiť, kto tieto práce vykonal, v akom čase a v akom rozsahu.

30. Odvolací orgán argumentoval, že samotná existencia účtovných a daňových dokladov ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov tak, ako to stanovuje § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia jednoznačne preukazovať vecný súvis medzi zdaniteľným obchodom a daňovým dokladom, ktorým platiteľ uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklaruje. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane vzniká v prípade, ak je preukázané, že daňová povinnosť vôbec vznikla v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Z dokazovania vykonaného správcom dane vznik daňovej povinnosti u deklarovaného dodávateľa služieb preukázaný nebol, teda daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Správca dane preto správne konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

31. Ďalej daňový subjekt namietal, že predložil všetky skutočnosti k objasneniu vzniku uplatnenia odpočítania dane. Odvolací orgán konštatoval, že správca dane sa predloženými dokladmi a vysvetleniami dôkladne zaoberal a vyhodnocoval ich. Je však nepostačujúce len všeobecné tvrdenie o preukázaní, skutočnú realizáciu zdaniteľného obchodu je potrebné objektívne preukázať. Daňový subjekt nepredložil pri daňovej kontrole žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu, a to daňovým subjektom, ktorý je uvedený na faktúre ako dodávateľ. Preukázanie dodania tovaru iba faktúrami, resp. ďalšími dokladmi nemožno za preukázanie považovať. Podľa § 24 Daňového poriadku dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Správca dane v rámci dokazovania následne verifikuje skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom. Keďže daňový subjekt deklarovanie dodania tovaru dodávateľmi uvedenými na faktúre spoľahlivo nepreukázal, správca dane nemohol uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

32. K námietke daňového subjektu, že správca dane nekonal v medziach zákona o správe daní, keďže vo výzve (daňový subjekt ju bližšie nešpecifikoval) ho správca dane nesprávne poučil, odvolací orgán uviedol, že správca dane vo vyrubovacom konaní zaslal daňovému subjektu oznámenie č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.01.2019 o uskutočnení ústneho pojednávania vo veci oboznámenia sa s priebehom a výsledkami dokazovania v súvislosti s vyrubovacím konaním, ktoré mu bolo doručené dňa 07.01.2019. Daňový subjekt sa ústneho pojednávania nezúčastnil. Správca dane spísal úradný záznam č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.01.2019 podľa § 19 v nadväznosti na § 68 Daňového poriadku, čím bol ukončený proces dokazovania. Následne v lehote 15 dní správca dane vydal rozhodnutie.

33. Odvolací orgán v závere odôvodnenia rozhodnutia konštatoval, že 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, a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

II.

Žalobné dôvody

34. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

35. Podľa názoru žalobcu je rozhodnutie žalovaného v rozpore s Daňovým poriadkom a zákonom o dani z pridanej hodnoty. Žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach v intenciách ust. § 178 ods. 1 SSP, a keďže rozhodnutie správcu dane má tie isté vady, žiada preskúmať aj zákonnosť rozhodnutia správcu dane. Tiež žiadal vo veci nariadiť pojednávanie.

36. Žalobca vidí nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v hmotnoprávnej aj procesnoprávnej rovine. Konštatoval, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014 a výsledkom bolo rozhodnutie, že správca dane za zdaňovacie obdobie august 2014 neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa YZ-REAL, s.r.o. v celkovej hodnote DPH 8 750,00 eur za práce na zimnom štadióne v Humennom.

37. Žalobca uviedol, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonné a v rozpore so zásadami logického myslenia, pretože žalovaný nespochybňuje zdaniteľné plnenie na výstupe, ale spochybňuje zdaniteľné plnenie na vstupe.

38. Správca dane postavil neuznanie odpočítania dane z dodávateľských faktúr na tom, že spochybnil dodávateľov a subdodávateľa a uzavrel, že zo strany dodávateľov a subdodávateľov nemohlo dôjsť k vecnému plneniu. Žalobca rozporuje závery žalovaného, pretože žalobca mal obchodný vzťah s dodávateľmi, ktorí sa zaručili, že tovar a práce pre žalobcu vykonajú, to bolo pre žalobcu dôležité, a to sa aj reálne uskutočnilo. Žalovaný nad zákonom stanovené povinnosti ukladá žalobcovi ďalšie povinnosti, ktorých nesplnenie sankcionuje vyrubením rozdielu dane. Tento postup žalovaného je nezákonný.

39. Správca dane pri dodávateľovi YZ-REAL, s.r.o. spochybňuje subdodávateľa spoločnosť MAHE, spol. s r.o. na základe vyjadrenia svedka - konateľa spoločnosti J. L.. Svedok sa vyjadril, že spoločnosť bola naňho prevedená podvodom, ktorý vyšetruje polícia v Poprade. Spoločnosť podľa jeho vyjadrenia nevykonávala žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a nevystavovala žiadne faktúry.

40. Žalobca namieta, že správca dane viedol dokazovanie adhéznym konaním, nakoľko zo svedeckej výpovede Pavla L., nemožno konštatovať a brať jeho výpoveď do úvahy so záverom, že nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru alebo služieb, keď spoločnosť nepozná. Je to v povahe trestnoprávnej skutočnosti, kto takýmto konaním uviedol do omylu, resp. podviedol osobu J. L., no na druhej strane to nijakým spôsobom nepreukazuje, že nedošlo k dodaniu tovaru a poskytnutiu prác. Žalobca zdôraznil, že navyše o údajnom podvode pri prevode spoločnosti, o ktorom sa zmienil svedok na ústnom pojednávaní, možno mať oprávnené a objektívne pochybnosti, pretože na prevod obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným je potrebný úradne overený podpis nadobúdateľa obchodného podielu. Je evidentné a zároveň je logickým vyústením, že svedecká výpoveď bola účelová, pretože sa rozchádza s realitou.

41. Žalobca ďalej namietal, že skutočnosť, že správca dane spochybňuje dodávateľa, resp. subdodávateľa nemôže byť pripísaná na ťarchu žalobcu. V tomto zmysle vyznieva aj súdna judikatúra, podľa ktorej v rámci reťazenia predaja tovarov a služieb každý subjekt (dodávateľ a odberateľ) zodpovedá za svoj úsek dodávateľsko-odberateľského mechanizmu. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011, skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Daňový subjekt ani nemôže na základe týchto skutočností znášať dôkaznú núdzu. Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 3Sžf 1/2011 vyslovil právny názor, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým 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. Daňový subjekt nemôže

predpokladať, že pri niektorých dodávateľoch by mal nad rámec svojich povinností zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že pri týchto spoločnostiach nebude účtovná evidencia riadne vedená. Takáto povinnosť nevyplýva daňovému subjektu zo žiadneho zákona. Postihnutý má byť ten subjekt, ktorý konal v rozpore so zákonom. Iný postup je neprijateľný pre spravodlivé daňové alebo súdne konanie. Keďže žalobca konal v dobrej viere, preukázateľne obstaral tovar a službu od dodávateľov, je na mieste otázka, kde siaha jeho povinnosť preveriť si konanie iného subjektu. Postihnutým v tomto prípade má byť ten, kto porušil zákon, a nie žalobca.

42. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽ/1/2010 zo dňa 19.08.2010, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov dodávateľov.

43. Žalobca zdôraznil, že zdaniteľné plnenia sú na základe dôkazov vykonaných v daňovom konaní podporené týmito dôkazmi: dodanie tovaru bolo potvrdené dodávateľmi YZ-REAL, s.r.o., JJ&DEMARO s.r.o. a Kolan, s. r .o., vtedajší konatelia dodávateľov potvrdili dodanie tovaru a vystavenie faktúr pre žalobcu; úhrada faktúr žalobcom; fotodokumentácia potvrdzujúca existenciu tovaru; reálna existencia tovaru a služieb nebola spochybnená samotným správcovi dane; dodanie tovaru a prijatie služieb bolo potvrdené aj odberateľmi žalobcu. Žalovaný uvedené dôkazy znejúce v prospech žalobcu v napadnutom rozhodnutí len marginálne spomenul bez toho, aby sa s nimi v odôvodnení rozhodnutia kvalifikovane vysporiadal.

44. Žalobca ďalej namietal konštatovanie žalovaného, že je nepostačujúce len všeobecné tvrdenie o preukázaní, že skutočnú realizáciu zdaniteľného obchodu je potrebné objektívne preukázať, pretože žalobca nielen tvrdil reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ale toto preukázal predloženými dôkazmi a fotodokumentáciou. Žalobca žiadal vykonať výsluch svedkov vo vyrubovacom konaní, čo správca dane odignoroval. Žalobca sa pýta, či mal sám vycestovať do zahraničia a priviesť súčasných konateľov dodávateľských spoločností, resp. ich účtovnú evidenciu k správcovi dane, keď správca dane je nečinný a odmieta všetky návrhy na doplnenie dokazovania zo strany žalobcu.

45. Žalobca namietal, že správca dane sa nezaoberal návrhmi žalobcu na vykonanie dokazovania a nevykonával všetky žalobcom navrhované dôkazy. Správca dane vykonával vo vyrubovacom konaní výsluch iba 2 svedkov z 5 navrhovaných, a to napriek tomu, že práve nedostatočne zistený skutkový stav veci bol dôvodom na zrušenie v poradí prvého (skoršieho) rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty a vrátenie veci zo strany odvolacieho orgánu správcovi dane. Žalobca žiadal vykonať medzinárodnú výmenu daňových informácií a cestou MVDI vypočítať súčasných konateľov dodávateľských spoločností, resp. zaobstarať účtovnú evidenciu dodávateľov. Žalovaný sa s týmto návrhom na dokazovanie nevysporiadal a iba v jednom prípade nahliadol do administratívneho spisu iného daňového subjektu a prevzal poznatky z neho.

46. Žalobca zastáva názor, že odmietnutím návrhu na vykonanie dokazovania posunul bremeno dôkaznej povinnosti správcu dane z daňového subjektu na svoj úrad a nevykonával dokazovanie v takej miere, aby kvalifikovane zistil skutkový stav daňovej veci. Napadnuté rozhodnutia daňových orgánov preto vykazujú znaky nepreskúmateľnosti z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nekvalifikovaného odôvodnenia rozhodnutí. Správca dane negovaním návrhu na vykonanie dôkazu porušil § 24 ods. 2 Daňového poriadku, a nie je objektívne a zákonné, aby správca dane použil v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní len tie dôkazy, ktoré sa mu hodia a dôkazy znejúce v prospech žalobcu odignoroval. V poslednej dobe je to bežná prax správcu dane, ktorou však správca dane ako štátny orgán prekračuje svoje právomoci a koná arbitrárne a nezákonne. Správca dane koná tak, akoby daňový subjekt nemal žiadne práva v daňovom konaní.

47. Žaloba poukázala, že správca dane má povinnosť v daňovom konaní dostatočne zistiť skutkový stav a musí pritom vykonať dokazovanie čo najúplnejšie. To síce neznamená, že ľarcha vykonania dôkazov je len na ňom, ale na druhej strane musí mať k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho daňového rozhodnutia. Správca dane nevykonával v daňovej kontrole dostatočné dokazovanie, ktoré by odôvodňovalo závery uvedené v napadnutom rozhodnutí žalovaného, preto je podľa názoru žalobcu rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav veci.

Žalované daňové rozhodnutie je vydané v rozpore § 63 ods. 5 Daňového poriadku a žalobca upriamuje pozornosť súdu, že žalovaný nenaplnil dikciu zákona v intenciách, že sa dostatočne vysporiadal s námietkami a návrhmi na vykonanie dokazovania zo strany žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu.

48. Ďalej žalobca namietal dĺžku trvania vyrubovacieho konania po vrátení veci odvolacím orgánom. Poukázal, že vo vyrubovacom konaní pokračoval správca dane na základe oznámenia zo dňa 25.06.2018 a vyrubovacie konanie bolo ukončené doručením rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane zo dňa 06.02.2019. Pokračujúce vyrubovacie konanie trvalo vyše 7 mesiacov. Podľa právneho názoru žalobcu postup správca dane je flagrantným porušením ústavou garantovaného práva daňového subjektu na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov (článok 48 ods. 2 Ústavy SR), ako aj porušenie princípu právnej istoty zo strany správca dane. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku vyrubovacie konanie trvá 3 mesiace + 15 pracovných dní (lehota určená správcom dane na vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly). Správca dane preto porušil § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

49. Žalobca zastáva právny názor, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr bolo oprávnené, reálne, odôvodnené, objektívne a v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty, pričom žalobca citoval ust. § 51 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1, ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a vzniesol otázku, ktoré z citovaných zákonných ustanovení porušil a na základe akých skutočností malo k porušeniu dôjsť. Žalobca poskytol tovar a služby svojim odberateľom, tieto vyfakturoval a splnil si vlastnú daňovú povinnosť. Správca dane nenamietala uskutočnenie služieb a reálnu existenciu tovaru, čiže daňovú povinnosť žalobcu na výstupe, ale namietala nárok na odpočítanie dane na vstupe. Žalobca využil svoje zákonné právo a od dane povinnej platiť na výstupe si odpočítal daň na vstupe z dodávateľských faktúr. Žalobca poukázal na výklad ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH podaný správcom dane, ktorý obsahovo prekračuje výklad, ktorý k predmetnému ustanoveniu podalo Finančné riaditeľstvo SR. Podľa tohto výkladu, platiteľ, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet DPH, je povinný preukázať výlučne priamu a bezprostrednú väzbu prijatého tovaru alebo služby na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane, súvislosť prijatých plnení s ekonomickou činnosťou tohto platiteľa a napokon skutočnosť, že prijaté tovary alebo služby boli prijaté na účely platiteľovho podnikania. Z predmetného ustanovenia je zrejmé, že sa toto ustanovenie vzťahuje na plnenia poskytnuté medzi dvoma priamymi partnermi v záväzkovom vzťahu, t.j. medzi konkrétnym objednávateľom a konkrétnym dodávateľom. Správca dane v rozpore s výkladom § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH podaným nadriadeným orgánom prijal záver o porušení predmetného zákonného ustanovenia žalobcom. Právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov a služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH. Toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

50. Správca dane a žalovaný nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska práva Európskej únie. V tejto súvislosti sa žalobca odvoláva na rozsudok Súdného dvora Európskej únie zo dňa 12.01.2006 v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen Ltd), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) a C-484/03 (Bond House Systems Ltd), podľa ktorého nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ dane nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach ďalej konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

51. Žalobca ďalej namietal, že daňové orgány neprípustne zasiahli do jeho zmluvných vzťahov s obchodným partnerom a že podľa § 266 Obchodného zákonníka prejav vôle sa vykladá podľa úmyslu konajúcej osoby. To znamená, že sa vychádza z obsahu prejavu vôle premietnutého do právneho vzťahu, v danom prípade do zmluvného vzťahu. Výklad správca dane je značne úzky a pri hodnotení postupu žalobcu nevychádza zo zmyslu a obsahu konania. Právna úprava plnenia záväzkov umožňuje účastníkom zmluvného vzťahu v rámci zákonného rámca dohodnúť podmienky plnenia, ktoré premietnu do zmluvy. Výklad zmluvy ako prejavu vôle je treba vykladať podľa § 266 Obchodného zákonníka. Akýkoľvek iný výklad prejavu vôle a iným subjektom je v rozpore so zákonom. Daňové orgány v

daňovej veci neprípustne zasiahli do zmluvných vzťahov žalobcu a jeho obchodného partnera, ktoré sú ovládané zásadou zmluvnej autonómie (zmluvnej voľnosti) a dispozitívnosťou ustanovení Obchodného zákonníka.

52. Žalobca predloženými dôkazmi preukázal dodanie tovaru a poskytnutie služby dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. Žalovaný v rozpore so skutkovým stavom neprihliadol na dôkazy prekladané žalobcom, ale v rozpore s nimi vydal napadnuté rozhodnutia, ktoré nie sú odrazom vykonaného dokazovania. Žalobca uvádza, že žalovaný pri svojom konaní a rozhodovaní procesne pochybil v tom, že jeho rozhodnutie neobsahuje také dostatočné odôvodnenie, ktoré by disponovalo všetkými obsahovými zákonnými náležitosťami stanovenými v daňovom poriadku. Dokazuje to fakt, že s jednotlivými námietkami žalobcu a ním predloženými dôkazmi sa žalovaný dostatočne nevysporiadal. Vychádzajúc z aplikačnej praxe súdov zaoberajúcou sa otázkou náležitostí rozhodnutia, v odôvodnení po opísaní podstaty veci má nasledovať rozbor dôkazov a ostatných podkladov pre rozhodnutie. Je potrebné reagovať na pripomienky a návrh účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa aj s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Potom sa uvedú závery o tom, ktoré skutočnosti sa považujú za nepochybné zistené, posúdi sa ich právny význam, vysloví úsudok o predmete konania a zdôvodní sa použitie právnej normy citovanej vo výroku rozhodnutia. Žalobca vytýka žalovanému, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia absentuje uvedenie všetkých relevantných listinných dôkazov, ktoré by jednoznačne potvrdzovali skutkový stav zistený v daňovom konaní, rozbor dôkazov a ostatných podkladov nevyhnutných pre rozhodnutie vo veci samej, absentuje i dostatočné vysvetlenie, akými úvahami sa žalovaný riadil pri hodnotení dôkazov, ktoré dôkazy vzal do úvahy, aký skutkový stav na ich základe zistil, a ako tento skutkový stav posúdil z vecného hľadiska a po právnej stránke, ako i uvedenie všetkých podstatných vyhodnotení vykonaných dôkazov, a to v ich vzájomných súvislostiach, ktoré by boli oporou výrokovej časti rozhodnutia. Preto žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nesprávne právne posúdenie veci.

53. Žalobca je presvedčený, že postup správcu dane a žalovaného trpí vadou nezákonnosti. V daňovom konaní sa musí rešpektovať zásada voľného hodnotenia dôkazov. Hodnotením dokazovania je myšlienková činnosť, ktorá nesmie obsahovať formy ľubovôle či nelogickosti. Pri hodnotení dokazovania je vykonaným dôkazom prisudzovaná hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnotenie dôkazov však musí vychádzať zo všetkých skutočností, ktoré z daných dôkazov plynú, pričom nie je možné vybrať len určitú časť dôkazov a z tých vyvodiť skutkové závery všeobecné, najmä nie za situácie, keď všetky dôkazy (alebo aj ich jednotlivé komponenty) nie sú jednoznačné, či sú dokonca protikladné. V takom prípade je jediným východiskom zhodnotiť všetky skutočnosti, ktoré sa z daných dôkazov podávajú, a pre konštrukciu skutkového stavu logickým spôsobom vyložiť, ktoré dôkazy (alebo ich časti) boli do skutkového zistenia pojaté a prečo, a ktoré nie, pričom aj táto úvaha musí byť konkrétne odôvodnená. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, prečo správca dane množstvo závažných dôkazov nepovažuje za hodnoverné a na základe akých úvah dospel k záveru, že nebolo potvrdené, že tovar a služby boli skutočne dodané jednotlivými dodávateľmi.

54. Žalobca citoval ustanovenie § 3 ods. 6 veta prvá Daňového poriadku, podľa ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. V súvislosti s citovaným ustanovením žalobca uviedol, že vždy je rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení, ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré súvisia s kauzou právneho úkonu, t.j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý záväzok vznikol. Z daňového hľadiska je hospodárska kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu. V rámci posúdenia ekonomického charakteru zmluvne dohodnutého plnenia medzi dodávateľom a žalobcom bol jednoznačne a nespochybniteľne preukázaný hospodársky cieľ.

55. Žalobca poukázal, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Uvedené zákonné ustanovenie má autonómny ekonomický význam. Ide o faktický stav ekonomickej výmeny, ktorý existuje napriek prípadným vadám v právnych úkonoch, ktoré tvorili právny základ ekonomickej výmeny. Správca dane preto musí preskúmať materiál existenciu zdaniteľného plnenia. Ak o materiálnej existencii plnenia neexistujú pochybnosti, čo

je daný prípad, nemôže správca dane svojvoľne nepriznať žalobcovi ako daňovému subjektu odpočítanie dane. Žalovaný porušil § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

56. Následne žalobca citoval ust. § 24 ods. 2 a ods. 4 Daňového poriadku a v tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28.05.2015, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt. Ak však daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúci daňový doklad, dôkazné bremeno znáša správca dane. Súd vyslovuje právny názor, že ak daňová transakcia má racionálny ekonomický dôvod a nejde o zneužitie práva, správca dane ju nemôže bez ďalšieho postupu prekvalifikovať, a mal by pripustiť vykonanie alternatívnych dôkazov na preukázanie daňovej povinnosti daňového subjektu. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/47/2017 je zrejmé, že k výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení rozhodnutia. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného. Správca dane sa nevysporiadal s návrhmi a námietskami žalobcu v žiadnom štádiu daňového konania. Správca dane neaplikoval ani ustanovenie, na základe ktorého neuznáva právo na uplatnenie odpočítania dane, a to ani v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

57. V bode VIII. žaloby žalobca podľa § 185 SSP žiadal, aby predseda senátu Krajského súdu v Prešove uznesením odložil vykonateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že výkonom žalovaného rozhodnutia hrozí žalobcovi závažná ujma spočívajúca v exekúcii daňového nedoplatku dane z pridanej hodnoty, keďže podanie správnej žaloby nemá samo o sebe odkladný účinok na vykonateľnosť daňového rozhodnutia.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

58. K podanej žalobe sa písomným vyjadrením zo dňa 27.11.2019 vyjadril žalovaný, ktorý navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žiadal vo veci nariadiť pojednávanie. Žalovaný zotrval na skutkových a právnych okolnostiach, ktoré boli uvedené žalovaným v preskúmanom rozhodnutí.

IV.

Replika žalobcu

59. K vyjadreniu žalovaného k žalobe zaslal žalobca repliku zo dňa 05.05.2021.

60. Žalobca nesúhlasí s tvrdeniami žalovaného vo vyjadrení, že vierohodnosť a preukaznosť dokladov a údajov uvedených v dokladoch znejúcich na meno dodávateľa bola spochybnená, keďže pravosť a pravdivosť údajov v nich uvedených nebolo možné overiť v účtovníctve dodávateľa. Zdôraznil, že Najvyšší súd SR vo viacerých svojich rozhodnutiach konštatoval, že v prípade, ak u daňového úradu vzniknú pochybnosti z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov, nemôže to mať negatívny dopad na výsledok daňovej kontroly, čo už žalobca deklaroval v správnej žalobe.

61. Žalobca uviedol, že v súvislosti s vyvodením dôkazného bremena daňového subjektu s poukázaním žalobcu na rozsudky sp.zn.: 3Sžf/1/2011 a sp.zn.: 7Sžf/41/2013 žalovaný uvádza, že túto námietku považuje za účelovú. Konštatoval, že nejde o účelovú námietku, ale o platnú súdnu judikatúru, ktorou Najvyšší súd SR ustálil dôkazné bremeno daňového subjektu, ktoré nie je absolútne, i keď správca dane a žalovaný častokrát majú tendenciu pripisovať na vrub daňovému subjektu všetky okolnosti v rámci zdanieľných plnení a žiadajú od daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré reálne a objektívne daňový subjekt nedokáže preukázať. Je totiž nemysliteľné a neakceptovateľné, aby daňový subjekt

zodpovedal za konanie obchodného partnera. Žalobca ako daňový subjekt si vie preveriť obchodného partnera cez verejne prístupné zdroje pred začatím obchodnej spolupráce a počas nej, ale nemôže ovplyvniť skutočnosť, že obchodný partner po skončení obchodnej spolupráce zmení majetkový substrát alebo si nesplní daňové a iné povinnosti voči štátu, prípadne je nesúčinný správcovi dane.

62. Zdôraznil, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za následný chod v spoločnosti dodávateľa. Ak by žalobca zobral teóriu žalovaného, potom by každý zdaniteľný obchod bol spochybnený a z každého zdaniteľného plnenia by mohol byť správcom dane vyrubený rozdiel dane, pretože je logické, že obchodní partneri v čase realizácie zdaniteľných plnení sa navzájom preveria a ide o aktívne spoločnosti, avšak nikto nevie ovplyvniť a objektívne ani nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré v spoločnostiach nastanú v budúcnosti. Žalovaný v tomto smere koná a vyjadruje sa absurdne a pripisuje na ťarchu žalobcu skutočnosti, za ktoré reálne nemôže nikto niesť zodpovednosť a nemôžu byť sankcionované neskorším vyrubení rozdielu dane. Žalobca predložil správcovi dane všetky dôkazy a doklady, ktorými preukázal reálnosť zdaniteľného plnenia a uniesol vlastné dôkazné bremeno.

63. Žalobca je presvedčený, že na pochybení obchodného partnera nie je možné a zákonne postaviť výsledok daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a žalobcovi vyrubiť rozdiel dane tým, že žalovaný neprizná žalobcovi daňové výdavky na vstupe za nákup tovaru a služby, ale totožné tovary zdaní na výstupe. Konaním žalovaného je zastretý princíp neutrality DPH a žalobca je v pozícii, že daň musel zaplatiť, ale na vstupe si ju nemôže odpočítať z dôvodu spochybnenia správcu dane.

64. Žalobca zastáva názor, že bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH z dodávateľských faktúr. Žalobca predložil viaceré dôkazy o zdaniteľnom plnení. Správca dane nezaložil výsledok daňovej kontroly na tom, že žalobcovi nejaký doklad chýba. Pokiaľ správca dane vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy ako formálne, nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil ak konštatoval, že žalobca predloženými dokladmi nepreukázal splnenie podmienok pre nárok na odpočet DPH. Správca dane v prípade, ak má na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení podmienok odpočtu DPH, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybniť pravosť dokladu) alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ musí správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca ako daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva, čo v danom prípade absentuje. Preto nestačí dodanie tovaru a služby od dodávateľa spochybniť na taký skutkový záver, ako to urobil správca dane. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa, čo sa v žalovanom prípade nestalo.

65. Žalobca namietal, že správca dane sa nezaoberal návrhmi žalobcu na vykonanie dokazovania a nevykonal všetky žalobcom navrhované dôkazy. Žalobca žiadal výsluch viacerých svedkov, pričom daňový úrad vykonal vo vyrubovacom konaní výsluch iba 2 svedkov z 5 navrhovaných svedkov. Žalovaný vo vyjadrení k tejto žalobnej námietke uviedol, že ostatné osoby, ktoré daňový subjekt navrhol vypočuť, správca dane nepovažoval za potrebné znovu vypočuť, keďže tieto už boli v danej veci vypočuté počas výkonu daňovej kontroly. Žalobca s týmto argumentom žalovaného nesúhlasí, pretože po výsluchu týchto osôb v daňovej kontrole bolo potrebné odstrániť rozpory v ich svedeckých výpovediach, a preto žalobca navrhol ich opakované vypočutie.

66. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uvádza, že správca dane nevychádzal len z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či daňový subjekt oprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Z vykonaného dokazovania a posúdenia predložených dokladov správca dane správne konštatoval porušenie ustanovení zákona o DPH. Žalobca s konštatovaním žalovaného absolútne nesúhlasí, pretože z jeho strany nedošlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH, nakoľko žalobca riadnym spôsobom preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia a uniesol vlastné dôkazné bremeno. Žalovaný a správca dane z dôvodu pochybení dodávateľa, resp. subdodávateľa vyrubili žalobcovi rozdiel dane, čo je podľa názoru žalobcu neprípustné.

67. Žalobca nesúhlasí s rozhodnutím právnej veci bez nariadenia súdneho pojednávania. Žiada súd, aby Krajský súd v Prešove na prejednanie veci samej nariadil pojednávanie v zmysle § 107 ods. 1 písm. a) SSP v spojení s § 108 ods. 1 SSP.

V.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne závery správneho súdu

68. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

69. Podľa § 2 ods. 1 SSP, 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.

70. 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.

71. 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.

72. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

73. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), 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.

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

75. 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.

76. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

77. 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.

78. 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.

79. Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

85. 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.

86. 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.

87. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

88. Uznesením sp.zn. 6S/49/2019-57 zo dňa 09.01.2020 správny súd zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe z dôvodu, že neboli splnené podmienky uvedené v § 185 písm. a) SSP.

89. Krajský súd ako správny súd s poukazom na vyššie citované ustanovenia preskúmal rozhodnutia a postup žalovaného aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, vypočul právneho zástupcu žalobcu, konal v neprítomnosti povereného zástupcu žalovaného, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, lebo rozhodnutie a postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom.

90. Predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým správca dane určil rozdiel dane v sume 8 750,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 žalobcovi. Správca dane po vykonanom dokazovaní skonštatoval, že k dodaniu služieb nedošlo resp. nedodal ho dodávateľ uvedený na faktúre. Platiteľovi YZ-REAL, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Uplatnením odpočítania dane na základe faktúry vyhotovenej za deklarované dodanie, ktorého reálnosť sa nepotvrdila, žalobca porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že uplatnil právo odpočítať daň z tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť z titulu jeho dodania. Súčasne porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že platiteľ môže odpočítať daň, len ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Taktiež žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že uplatnil právo odpočítať daň z faktúry, pri ktorej neboli

splnené podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Na základe týchto skutočností správca dane neuznal právo žalobcovi na odpočítanie dane v celkovej sume 8 750,00 eur.

91. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa ustanovení SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie zabezpečil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci riadne skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými relevantnými právnymi predpismi, či bolo dostatočne odôvodnené a či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, t.j. či napadnuté rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či prípadné procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (viď nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžo 84/2007, sp. zn. 6 Sžo 98/2008, sp. zn. 1 Sžo 33/2008, sp. zn. 2 Sžo 5/2009 či sp. zn. 8 Sžo 547/2009).

92. Podľa § 140 Správneho súdneho poriadku (SSP) vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

93. Krajský súd v Prešove ako príslušný správny súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že v iných konaniach prejednal totožné veci týkajúce sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania pod sp.zn. 6S/34/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014); pod sp.zn.6S/47/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014), sp.zn.6S/48/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2019); pod sp.zn. 6S/50/2019 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014). Tieto rozhodnutia boli prijaté v totožnom zložení senátu a s poukazom na § 140 SSP (viď Veľké komentáre Baricová, Fečík, Števček, Filová a kolektív: Správny súdny poriadok str. 726) správny súd preto v celom rozsahu odkazuje na vyššie uvedené rozsudky, zvlášť na odôvodnenie rozsudku sp.zn. 6S/47/2019. Tieto rozsudky sú zažurnalizované v súdnom spise sp. zn. 6S/49/2019 (čl. 99 až čl. 171).

94. Správny súd dáva do pozornosti, že vo všetkých preskúmaných rozhodnutiach daňových orgánov sa vychádzalo z výsledkov jednej daňovej kontroly, ktorú vykonal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014, a z ktorej bol vyhotovený identický protokol číslo: XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017.

95. 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.

96. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

98. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 175 SSP v spojení s § 167 SSP a 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.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, 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).