

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/50/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200633
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 02. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8019200633.3

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 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 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 jún 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. K.-PO-Y 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 ku daňovej kontrole daňový subjekt okrem iného v zdaňovacom období jún 2014 deklaroval nákup tovaru pracovná obuv, pracovná bunda, od dodávateľa Kolan, s.r.o., Hroncová 5, Košice, pričom k výkonu daňovej kontroly predložil faktúru č. XXXXXXXXX zo dňa 25.06.2014 v sume 5 700,00 eur, základ dane 4 750,00 eur, DPH 950,00 eur z dôvodu uplatnenia práva na odpočítanie dane.

5. Dňa 20.09.2017 správca dane vypočul svedka F. F., konateľa spoločnosti Kolan, s.r.o. (od 18.04.2012 do 21.05.2015), ktorá bola dodávateľom v prvom rade. Svedok do zápisnice o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.9.2017 formálne potvrdil dodanie tovaru, ktorý bol uvedený na faktúre. Uviedol, že spoločnosť v čase, keď bol konateľom, mala troch zamestnancov. Preverovanú faktúru za spoločnosť vystavila Ing. F. T. z Košíc, ktorá zároveň viedla účtovníctvo. Svedok uviedol, že preverovanú faktúru podpísal osobne a podľa jeho slov bola zaúčtovaná a daň z nej bola odvodená. Nič z toho však nevedel preukázať dokladmi alebo evidenciami. Svedok ďalej uviedol, že tovary pracovná obuv a pracovná bunda boli odberateľovi dodané, ale presne si nepamätá, od koho bol tovar nakúpený. Podľa svedka žiadnymi dokladmi spoločnosti nedisponuje, pretože doklady a účtovníctvo sa nachádza u nového konateľa spoločnosti C. K. V., občana Bulharska. Svedok nevedel uviesť, kde sa v súčasnej dobe tento konateľ nachádza, ani akú činnosť vykonáva. Svedok ďalej uviedol, že pri uzavretí obchodu jednal osobne s T. K., konateľom odberateľa KARDAX, s.r.o. K úhrade za uvedenú faktúru sa vyjadril, že predpokladá, že bola realizovaná prevodom z účtu, no nevie to dokladovať. Na toto ústne pojednávanie bol prizvaný daňový subjekt KARDAX, s.r.o., a to formou upovedomenia o vypočutí svedka. Daňový subjekt KARDAX, s.r.o. sa na pojednávaní nezúčastnil.

6. Správca dane pokračoval v preverovaní zdaniteľného obchodu na základe podaných kontrolných výkazov spoločnosti Kolan. s.r.o. za zdaňovacie obdobia január 2014 - jún 2014. Na základe údajov z kontrolných výkazov správca dane zistil, že kontrolný výkaz podaný spoločnosťou Kolan, s.r.o. za zdaňovacie obdobie jún 2014 v časti A1, t. j. vystavené faktúry platiteľom, neobsahovali žiadne vystavené faktúry. Čiže kumulatívna suma dane z vystavených faktúr v časti A1 bola nulová, pričom platiteľ dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2014 uviedol v riadku 19 daňového priznania k dani z pridanej hodnoty číslo rozdielne od nuly. Keďže platiteľ pri vypracovávaní obidvoch dokumentov (daňové priznanie k DPH a kontrolný výkaz) musí vychádzať z tých istých faktúr, ktoré majú preukazovať reálne dodania tovarov, sumy dane z uskutočnených zdaniteľných obchodov musia byť totožné na obidvoch dokumentoch. Z uvedeného vyplynulo, že platiteľ Kolan. s.r.o. nepriznal zdaniteľné obchody pre odberateľa KARDAX, s.r.o. ktoré boli uvedené na preverovanej faktúre č. XXXXXXXXX zo dňa 25.06.2017. Na základe kontrolných výkazov podaných spoločnosťou Kolan, s.r.o. spoločnosť Kolan, s.r.o. uviedla ako jediného svojho dodávateľa od začiatku roka 2014 až do konca júna 2014 spoločnosť FITI PLUS s.r.o., predtým JJ&DEMARO, s.r.o. od 27.02.2010 do 20.05.2015. Na základe výpisu z obchodného registra táto spoločnosť bola vymazaná na základe uznesenia Okresného súdu Košice dňa 13.05.2017.

7. Správca dane na základe uvedeného konštatoval, že v uvedenom prípade nebolo potvrdené dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované na dokladoch predložených kontrolovaným platiteľom počas výkonu daňovej kontroly. Dodávateľ v prvom rade Kolan, s.r.o., konkrétne jeho konateľ v čase deklarovanej realizácie obchodov síce dodanie tovaru potvrdil, avšak len formálne bez preukázania konkrétnych dokladov a dôkazov, čím bola spochybnená vierohodnosť a preukaznosť dokladov a údajov uvedených v dokladoch znejúcich na meno spoločnosti Kolan, s.r.o.. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve. Umiestnenie účtovníctva, ako aj pobyt súčasného konateľa spoločnosti Kolan, s.r.o. je neznámy. Navyše ako vyplynulo z kontrolných výkazov, ktoré mal správca dane k dispozícii deklarovaný dodávateľ Kolan, s.r.o. vôbec neuviedol v časti A1 kontrolného výkazu (uskutočnené zdaniteľné plnenia) odberateľa KARDAX, s.r.o., ani číslo predmetnej faktúry, ani sumu obchodu. Uviedol tam nulu. Podľa správca dane

bolo preukázané, že dodanie tovarov sa neuskutočnilo tak, ako to bolo uvedené na faktúre predloženej k výkonu daňovej kontroly. Platiteľovi Kolan, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

8. Správca dane na základe vyššie uvedených skutočností konštatoval zo strany daňového subjektu porušenie § 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 daňový subjekt 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 daňový subjekt 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 správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v celkovej sume 950,00 eur.

9. 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.

10. Správca dane vyhotovil z daňovej kontroly protokol č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017, ktorý spolu s výzvou č. XXXXXXXXXXX/XXXX 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.

11. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.01.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Daňový subjekt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

12. 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.

13. 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. T. K. vo veci vyrubovacieho konania. Dňa 17.09.2018 správca dane prijal podanie od spoločnosti KARDAX, s.r.o., v ktorom sa T. K. ospravedlnil z účasti na ústnom pojednávaní a navrhol správcovi dane predloženie svojich otázok formou výzvy.

14. Správca dane zaslal daňovému subjektu výzvu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.10.2018 na predloženie dôkazov, aby opätovne preveril, či predmetný tovar uplatnený daňovým subjektom KARDAX, s.r.o. na faktúrach skutočne existoval a ako ho spoločnosť KARDAX, s.r.o. použila ďalej ako platiteľ.

15. 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 tovaru od dodávateľa Kolan, s.r.o.. Tovar bol nakúpený od dodávateľa Kolan, s.r.o. podľa faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 25.06.2014, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, platba bola uskutočnená v zmysle fakturácie, za spoločnosť KARDAX, s.r.o. vystupoval výlučne T. K., za dodávateľa spoločnosť Kolan, s.r.o. vystupoval F. F.. Tovar bol následne použitý pre zamestnancov spoločnosti KARDAX, s.r.o.. Spoločnosť KARDAX, s.r.o. požiadala správcu dane o vypočutie F. F. a o vypočutie svedkov Q. T., Q. Q., svedkyne K. Q., pracovníčky Mesta Humenné a W. D., zástupcu MHK Humenné. Správca dane vypočul K. Q. a W. D., ostatné osoby správca dane nepovažoval za potrebné vypočuť vo vyrubovanom konaní, pretože už boli vypočuté počas daňovej kontroly.

16. Dňa 24.01.2019 správca dane získal informácie a podklady z hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti poskytnutých jednotlivým zamestnancom za rok 2014 zo dňa 27.04.2015, týkajúceho sa spoločnosti KARDAX, s.r.o.. O tejto skutočnosti bol vyhotovený úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.01.2019. V hlásení je uvedené, že spoločnosť KARDAX, s.r.o. mala v roku 2014 jedného zamestnanca, konkrétne T. K.. Okrem riadneho zamestnanca spoločnosť uviedla dve zamestnankyne na dohodu, a to v mesiacoch október, november a december 2014.

17. Správca dane vykonal dňa 29.01.2019 miestne zisťovanie v priestoroch spoločnosti BEMACO, spol. s r.o. na Radlinského 13 v Prešove, ktorého predmetom bolo preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov s obchodným partnerom KARDAX, s.r.o. - dodávateľom v konkrétnych mesiacoch roka 2014. Pri miestnom zisťovaní správca dane požiadal o predloženie evidencií DPH v časti odpočítanie za zdaňovacie obdobia február 2014 a máj 2014 a taktiež evidenciu prijatých faktúr za tie isté zdaňovacie obdobia. Správca dane zistil, že spoločnosť BEMACO, spol. s r.o. eviduje prijaté zdaniteľné plnenia od dodávateľa KARDAX, s.r.o. v mesiaci február 2014 v dvoch prípadoch a v mesiaci máj 2014 v jednom prípade.

18. Správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie č. XXXXXXXXXXX/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. XXXXXXXXXXX/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.

19. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.02.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Daňový subjekt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie.

20. 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.

21. Z administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane v sume 950,00 eur na základe faktúr od dodávateľa Kolan, s.r.o ..

22. 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. XXXXXXXXXXX/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- Y 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.

23. 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 daňový subjekt podal riadne daňové priznanie dňa 25.03.2014, teda nie 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.

24. 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. XXXXXXXXXX/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 spísania zápisnice. Daňový subjekt zaslal správcovi dane vyjadrenie zo dňa 22.11.2017 k tejto zápisnici a následne správca dane spísal úradný záznam č. XXXXXXXXXX/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.

25. 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 Q. T. 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 Q. T., a obsahu tejto výpovede (ide o zápisnicu č. XXXXXXXXXX/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.

26. Ďalej odvolávajúci sa poukázal na ustanovenia Daňového poriadku, rozsudky Najvyššieho súdu SR, príslušné články Ústavy SR, Dohovor o ochrane ľudských práv, nálezy 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 otázku. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal počas daňovej kontroly výsluchy svedkov - Q. T., Q. Q., F. F., W. A.. 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 otázku 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 .

27. K predloženým dôkazom daňového subjektu uvedeným pod bodmi l.a), l.b), 2., 3. 4. a 5. odvolania odvolací orgán uvádza, že správca dane v zdaňovacom období jún 2014 neuznal odpočítanie dane na základe faktúry č. XXXXXXXXX zo dňa 25.06.2014 za pracovnú obuv a pracovnú bundu od dodávateľa Kolan, s.r.o., ktoré daňový subjekt namieta v bode 3. Ostatné dôkazy uvedené pod bodmi 1.a), 1.b), 2., 4. a 5. odvolania neboli predmetom daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014, preto sa nimi odvolací orgán nezaoberal. Daňový subjekt okrem iného žiadal vypočúť F. F.. 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. Napriek upovedomeniu sa za daňový subjekt na vypočutie tohto svedka nikto nedostavil.

28. K neuznaniu odpočítania dane z pridanej hodnoty za dodanie tovaru od dodávateľa Kolan, s.r.o. odvolací orgán uviedol, že podľa zisteného skutkového stavu zdaniteľné obchody, ktoré boli na doklade deklarované, neboli reálne, pretože subjekt, ktorý bol uvedený ako dodávateľ, v skutočnosti deklarovany tovar nedodal. Dodávateľ v prvom rade Kolan, s.r.o., konkrétne jeho konateľ v čase deklarovanej realizácie obchodov, síce dodanie tovaru formálne potvrdil, avšak nepreukázal konkrétne doklady a dôkazy. Pravosť a pravdivosť deklarovanych nebolo možné overiť v účtovníctve, keďže miesto umiestnenia účtovníctva je neznáme. Taktiež z kontrolných výkazov spoločnosti Kolan, s.r.o. vyplýva, že tento daňový subjekt neuviedol v časti A1 kontrolného výkazu (uskutočnené zdaniteľné plnenia) odberateľa KARDAX, s.r.o., ani číslo predmetnej faktúry, taktiež ani sumu obchodu. Bola tam uvedená nula. Z uvedeného vyplývalo, že dodávateľ nepriznal, že deklarovany obchod sa uskutočnil. Podľa vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu mal byť tovar následne použitý pre zamestnancov

spoločnosti KARDAX, s.r.o. Správca dane z hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2014 podaného spoločnosťou KARDAX, s.r.o. dňa 28.04.2015 zistil, KARDAX, s.r.o. mala v roku 2014 len jedného zamestnanca, a to konateľa T. K. a dve pracovníčky na dohodu v mesiacoch október, november a december. Čiže 50 kusov pracovnej obuvi a rovnako 50 kusov pracovných bünd, ktoré boli deklarované na faktúre nemohli byť použité tak, ako to spoločnosť KARDAX, s.r.o. sama uviedla. Takýto doklad, ktorý bol predložený ku kontrole, nepreukazuje, že sa deklarováný obchod uskutočnil, resp., že sa uskutočnil tak, ako je na doklade uvedené.

29. Z uvedených skutočností mal odvolací orgán za preukázané, že k dodaniu tovaru nedošlo, resp. ho nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach. Predložená faktúra nezodpovedala reálnym ekonomickým plneniam, zdaniteľné obchody neboli reálne, pretože deklarováný dodávateľ v skutočnosti tovar uvedený na faktúre nedodal. Išlo o nepreukazný doklad. 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. 1 zákona o DPH. Z dokazovania vykonaného správcom dane vznik daňovej povinnosti u deklarováných dodávateľov tovaru 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.

30. 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.

31. 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. XXXXXXXXXX/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. XXXXXXXXXX/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.

32. 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

33. 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.

34. 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.

35. 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 jún 2014 neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Kolan, s.r.o. v celkovej hodnote DPH 950,00 eur za nákup pracovnej obuvi kotník NERO S1 a pracovnej bundy s odopínajúcimi rukávami.

36. 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.

37. 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.

38. Správca dane pri dodávateľovi YZ-REAL, s.r.o. spochybňuje subdodávateľa spoločnosť MAHE, spol. s r.o. na základe vyjadrenia svedka - konateľa spoločnosti W. A.. 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.

39. Žalobca namieta, že správca dane viedol dokazovanie adhéznym konaním, nakoľko zo svedeckej výpovede W. A., 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 W. A., 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.

40. Žalobca ďalej namietal, že skutočnosť, že správca dane spochybňuje dodávateľa, resp. subdodávateľa nemôže byť pripísaná na ľarchu 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 vyvodíť 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.

41. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/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.

42. 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 správcom 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.

43. 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.

44. Žalobca namietal, že správca dane sa nezaoberal návrhmi žalobcu na vykonanie dokazovania a nevykonal všetky žalobcom navrhované dôkazy. Správca dane vykonal 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.

45. Žalobca zastáva názor, že odmietnutím návrhu na vykonanie dokazovania posunul bremeno dôkaznej povinnosti správca dane z daňového subjektu na svoj úrad a nevykonal 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.

46. Žaloba poukázal, 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 nevykonal 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.

47. 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.

48. 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 nenamietá uskutočnenie služieb a reálnu existenciu tovaru, čiže daňovú povinnosť žalobcu na výstupe, ale namietá 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.

49. 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 Súdneho 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.

50. 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.

51. 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 nepochybne 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 výrokovvej časti rozhodnutia. Preto žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nesprávne právne posúdenie veci.

52. 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.

53. 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 nepochybniteľne preukázaný hospodársky cieľ.

54. 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 materiálu 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.

55. 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. Námietkami 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 námietkami 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.

56. 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

57. 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

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

59. 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.

60. 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 zdanielných 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.

61. 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 vyrubením rozdielu dane. Žalobca predložil správcovi dane všetky dôkazy a doklady, ktorými preukázal realnosť zdaniteľného plnenia a uniesol vlastné dôkazné bremeno.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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

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

68. 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.

69. 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.

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

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

72. 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, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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.

79. 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.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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.

86. 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.

87. Uznesením sp.zn. 6S/50/2019-57 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.

88. 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.

89. Predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 žalobcovi. Správca dane po vykonanom dokazovaní skonštatoval, že k dodaniu tovaru nedošlo resp. nedodal ho dodávateľ uvedený na faktúre. Platiteľovi Kolan, s.r.o., 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 realita 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, pričom v preverovanom prípade faktúry znejúcej na dodávateľa Kolan, s.r.o. k naplneniu predmetu fakturácie (t.j. k dodaniu fakturovaného tovaru) nedošlo, o čom žalobca musel vedieť. 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 950,00 eur.

90. 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.

91. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 u žalobcu bola začatá dňa 28.12.2016 v zmysle § 46 ods. 1 zákona o DPH. Oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 24.11.2016 bolo žalobcovi doručené dňa 28.11.2016.

92. Dňa 28.12.2016 sa dostavila kontrolná skupina do sídla spoločnosti KARDAX, s.r.o. na Radlinského č. 13, v Prešove, kde sa začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 - december 2014. Správca dane požiadal žalobcu o predloženie daňových a iných účtovných dokladov potrebných ku výkonu daňovej kontroly. O tejto skutočnosti bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 28.12.2016. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január 2014 - december 2014 sa vykonávala na základe Žiadosti o vykonanie daňovej kontroly - zaslanie, č. K.-PO-Y zaslanou Krajským riaditeľstvom Policajného zboru v Prešove, odbor kriminálnej polície, Prešov.

93. Dňa 20.11.2017 sa uskutočnilo na Daňovom úrade Prešov, Jarková 48, Prešov ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti KARDAX, s.r.o., na ktorom ho správca dane oboznámil s doplnením kontrolnej skupiny uvedeným v Poverení na výkon daňovej kontroly č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.08.2017. Následne správca dane ho oboznámil dane so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január 2014 - december 2014 podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a s pochybnosťami správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku za zdaňovacie obdobia február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014. Z uvedeného ústneho pojednávania bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.11.2017, žalobca sa k predmetu pojednávania nevyjadril na mieste, ale v stanovenej lehote 8 dní. Na základe jeho vyjadrení správca dane spísal úradný záznam č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.11.2017, v ktorom reagoval na jeho vyjadrenia. Všetky zistenia ako aj vyjadrenia žalobcu a reakcie správcu dane na jeho vyjadrenia správca dane zahrnul do protokolu z daňovej kontroly.

94. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017, ktorý sa týkal zdaňovacích období, v ktorých neboli zistené porušenia zákona o DPH a Protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017, ktorý bol spolu s výzvou č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.12.2017, doručený v zmysle § 31 ods. 3 Daňového poriadku žalobcovi dňa 22.12.2017. Žalobca sa k uvedeným dokumentom v zákonom stanovenej lehote nevyjadril.

95. Na základe vyššie uvedených skutočností zistených správcom dane pri daňovej kontrole bolo vydané rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.01.2018, v ktorom správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods.5 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Dňa 08.03.2018 bolo na Daňový úrad Prešov v zákonnej lehote doručené podanie -odvolanie zo dňa 07.03.2018 voči rozhodnutiu Daňového úradu Prešov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.01.2018. Správca dane postúpil odvolanie na rozhodnutie odvolaciemu správne mu orgánu.

96. Dňa 13.06.2018 sa v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku začalo vyrubovacie konanie u daňového subjektu KARDAX, s.r.o. po tom, čo nadriadený orgán- Finančné riaditeľstvo SR zaslal rozhodnutia o odvolaní žalobcu správcovi dane. Finančné riaditeľstvo SR vo svojom rozhodnutí č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018. týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia február 2014, doručenom dňa 12.06.2018,

zrušilo pôvodné rozhodnutie správcu dane a vec vrátilo na ďalšie konanie. Nadriadený orgán vo vyššie uvedenom rozhodnutí zaviazal správcu dane, aby uskutočnil nasledovné:

- a) v ďalšom konaní opätovne zistil skutkový stav, preveril, či daný tovar existoval, a ako bol použitý ďalej, prípadne či došlo k dodaniu stavebných prác a ako boli použité ďalej.
- b) aby správca dane zistený skutkový stav riadne zdôvodnil v nových rozhodnutiach vo veci v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

97. Vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal nasledovné úkony:

Správca dane zaslal žalobcovi Upovedomenie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.07.2018, v ktorom mu oznámil, že Finančné riaditeľstvo SR predžilo lehotu na vydanie rozhodnutí vo všetkých konaniach začatých dňa 13.06.2018 o 180 dní. Zásielka bola doručená splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 16.07.2018.

98. Správca dane následne zaslal Predvolanie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 27.08.2018 v ktorom predvolal konateľa spoločnosti KARDAX, s.r.o. T. K. na ústne pojednávanie vo veci vyrubovacieho konania u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014 na deň 24.09.2018. Oznámenie o predvolaní konateľa správca dane zaslal splnomocnenému zástupcovi spoločnosti KARDAX, s.r.o. JUDr. Martinovi Kirňakovi.

99. Dňa 17.09.2018 správca dane prijal všeobecné podanie od spoločnosti KARDAX, s.r.o., v ktorom sa Rastislav Kardoheli ospravedlnil z účasti na ústnom pojednávaní dňa 24.09.2018 a navrhol správcovi dane predloženie svojich otázok formou výzvy.

100. Správca dane na základe rozhodnutí č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018. č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018. č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018. č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018 a č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 21.05.2018, doručených dňa 12.06.2018, ktorými boli zrušené skoršie rozhodnutia správcu dane a vec bola vrátená na ďalšie konanie, zaslal žalobcovi Výzvu na predloženie dôkazov č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.10.2018, aby opätovne preveril, či predmetný tovar uplatnený žalobcom na faktúrach skutočne existoval, a ako ho žalobca použil ďalej ako platiteľ. Vo výzve správca dane vyzval konateľa spoločnosti, aby sa vyjadril k nakúpeným tovarom a službám v zdaňovacích obdobiach február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014, ktoré deklaroval vo svojich daňových priznaniach. Správca dane požadoval ku každému nakúpenému tovaru a službe opätovne uviesť, od koho bol tovar nakúpený, ako tovar vyzeral, ako bola zabezpečená preprava tovaru ku odberateľovi (spoločnosti KARDAX, s.r.o.), ako bolo za tovar zaplatené, kto jednal za stranu dodávateľa a kto za stranu odberateľa a taktiež ako spoločnosť naložila s tovarom či službou ďalej ako platiteľ dane.

101. Dňa 15.10.2018 správca dane prijal dokument Preukázanie skutočností na základe výzvy správcu dane, zaslaný elektronicky od žalobcu, evidovaný pod číslom X/XXXXXXXX/XXXX. Z uvedeného dokumentu vyplynulo že, tovar -pracovná obuv kotník NERO S1 a pracovná bunda s odopínacími rukávmi bol nakúpený od dodávateľa Kolan, s.r.o. v zmysle faktúry č.XXXXXXXX zo dňa 25.06.2014, prepravu zabezpečoval dodávateľ, platba bola uskutočnená v zmysle fakturácie, za spoločnosť KARDAX, s.r.o. vystupoval výlučne T. K., za dodávateľa spoločnosť Kolan, s.r.o. vystupoval F. F.. Tovar bol následne použitý pre zamestancov spoločnosti KARDAX, s.r.o.. Žalobca požiadala správcu dane o vypočítanie F. F. v uvedenej veci na ústnom pojednávaní pred správcou dane. Tiež o vypočítanie svedkov Q. T. (konateľa spoločnosti YZ-REAL, s.r.o.), Q. Q. (konateľa spoločnosti JJ&DEMARO s.r.o), svedkyne K. Q., pracovníčky mesta Humenné a svedka W. D., zástupcu MHK Humenné. Správca dane vypočul svedkov K. Q. a W. D. za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu, ostatných žalobcom navrhnutých svedkov správca dane nepovažoval za potrebné opätovne vypočítať, nakoľko boli vypočítaní počas výkonu daňovej kontroly a žalobca sa ich výsluchu napriek doručenému upovedomeniu o ich výsluchoch, nezúčastnil.

102. Dňa 24.01.2019 správca dane získal informácie a podklady z dokumentu nachádzajúceho sa v informačnom systéme finančnej správy-Hlásenie o vyúčtovaní dane o úhrne príjmov zo závislej činnosti, poskytnutých jednotlivým zamestnancom žalobcu za rok 2014 zo dňa 27.04.2015. V tomto dokumente je uvedené, že spoločnosť KARDAX, s.r.o. mala v roku 2014 jedného zamestnanca- T. K. a tiež dve dohodárky v mesiacoch október, novembere a december 2014.

103. Správca dane vykonal dňa 29.01.2019 miestne zisťovanie v priestoroch spoločnosti BEMACO, s pol. s r.o. na Radlinského 13 v Prešove, ktorého predmetom bolo preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov s obchodným partnerom KARDAX, s.r.o.. Pri miestnom zisťovaní správca dane požiadal o predloženie evidencií DPH v časti odpočítanie za zdaňovacie obdobia február 2014 a máj 2014 a taktiež evidenciu prijatých faktúr za tie isté zdaňovacie obdobia. Správca dane zistil, že spoločnosť BEMACO, spol. s r.o. eviduje prijaté zdaniteľné obchody od dodávateľa KARDAX, s.r.o. v mesiaci február 2014 v dvoch prípadoch a v mesiaci máj 2014 v jednom prípade. Jednalo sa o faktúry interne označené ako H zo dňa 28.02.2014 a H zo dňa 28.02.2014 a W zo dňa 03.06.2014 s dátumom dodania 31.05.2014. Správca dane si vyhotovil fotokópie z uvedených faktúr.

104. Žalobca vzniesol žalobné námietky v procesnoprávnej aj v hmotnoprávnej rovine.

105. Námietka žalobcu, že správca dane postavil neuznanie odpočítania dane na spochybnení dodávateľa a subdodávateľa je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane okrem preskúmania daňových dokladov predložených žalobcom vykonal ďalšie dokazovanie za účelom preverenia uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, pričom dospel k záveru, že dodávateľ v prvom rade Kolan, s.r.o., konkrétne jeho konateľ v čase deklarovanej realizácie obchodov, síce dodanie tovaru formálne potvrdil, avšak nepreukázal konkrétne doklady a dôkazy. Pravosť a pravdivosť deklarovaných nebolo možné overiť v účtovníctve, keďže miesto umiestnenia účtovníctva je neznáme. Taktiež z kontrolných výkazov spoločnosti Kolan, s.r.o. vyplýva, že tento daňový subjekt neuviedol v časti A1 kontrolného výkazu (uskutočnené zdaniteľné plnenia) odberateľa KARDAX, s.r.o., ani číslo predmetnej faktúry, taktiež ani sumu obchodu. Bola tam uvedená nula. Z uvedeného vyplynulo, že dodávateľ nepriznal, že deklarovaný obchod sa uskutočnil. Podľa vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu mal byť tovar následne použitý pre zamestnancov spoločnosti KARDAX, s.r.o. Správca dane z hlásenia o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2014 podaného spoločnosťou KARDAX, s.r.o. dňa 28.04.2015 zistil, KARDAX, s.r.o. mala v roku 2014 len jedného zamestnanca, a to konateľa Rastislava K. a dve pracovníčky na dohodu v mesiacoch október, november a december. Čiže 50 kusov pracovnej obuvi a rovnako 50 kusov pracovných bünd, ktoré boli deklarované na faktúre nemohli byť použité tak, ako to spoločnosť KARDAX, s.r.o. sama uviedla. Takýto doklad, ktorý bol predložený ku kontrole, nepreukazuje, že sa deklarovaný obchod uskutočnil, resp., že sa uskutočnil tak, ako je na doklade uvedené.

106. Správny súd poznamenáva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnení nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochybné nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Uvedeným

kritériám zodpovedal v preskúvanom prípade tak v rozhodnutí správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného.

107. Správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, resp. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorom Najvyšší súd SR zdôraznil, ... „že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnené 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 SR v tomto rozhodnutí poukázal na predchádzajúci rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, a na rozhodnutie Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS78/2011-17 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 správcu 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“.

108. V žalobnej námietke ohľadom dĺžky trvania vyrubovacieho konania po vrátení veci odvolacím orgánom, správny súd konštatuje, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že dňa 13.06.2018 sa v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku začalo druhé vyrubovacie konanie u žalobcu po tom, čo žalovaný rozhodnutím zo dňa 21.05.2018 zrušil skoršie rozhodnutie správcu dane zo dňa 31.01.2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 1 632,00 eur žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2014, a vec vrátil na ďalšie konanie. Odvolací orgán zaviazal správcu dane, aby v ďalšom konaní opätovne zistil skutkový stav, preveril či daný tovar existoval a ako bol použitý ďalej, prípadne či došlo k dodaniu stavebných prác a ako boli použité ďalej a tiež, aby správca dane zistený skutkový stav riadne odôvodnil v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

109. Správca dane zaslal žalobcovi upovedomenie zo dňa 13.7.2018, v ktorom mu oznámil, že Finančné riaditeľstvo SR predĺžilo lehotu na vydanie rozhodnutí vo všetkých konaniach začatých dňa 13.06.2018 o 180 dní. Zásielka bola doručená splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 16.07.2018. Správca dane následne zaslal predvolanie zo dňa 27.08.2018, v ktorom predvolal konateľa žalobcu Rastislava K. vo veci vyrubovacieho konania u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014 na deň 24.09.2018. Oznámenie o predvolaní konateľa správca dane zaslal splnomocnenému zástupcovi žalobcu V. Kirňakovi. Dňa 17.09.2018 správca dane prijal všeobecné podanie od žalobcu, v ktorom sa T. K. ospravedlnil z účasti na ústnom pojednávaní dňa 24.09.2018 a navrhol správcovi dane predloženie svojich otázok formou výzvy.

110. Správca dane zaslal výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 03.10.2018 žalobcovi, aby opätovne preveril, či predmetný tovar uplatnený žalobcom na faktúrach skutočne existoval a ako ho žalobca použil ďalej ako platiteľ. Vo výzve správca dane vyzval konateľa spoločnosti, aby sa vyjadril k nakúpeným tovarom a službám v zdaňovacích mesiacoch február 2014, máj 2014, jún 2014, august 2014 a november 2014, ktoré deklaroval vo svojich daňových priznaniach. Správca dane požadoval ku každému nakúpenému tovaru a službe opätovne uviesť, od koho bol tovar nakúpený, ako tovar vyzeral, ako bola zabezpečená preprava tovaru ku odberateľovi (spoločnosti KARDAX, s.r.o.), ako bolo za tovar zaplatené, kto jednal za stranu dodávateľa a kto za stranu odberateľa a taktiež ako spoločnosť naložila s tovarom či službou ďalej ako platiteľ dane.

111. Dňa 15.10.2018 správca dane prijal dokument Preukázanie skutočností na základe výzvy správcu dane, zaslaný elektronicky od žalobcu a z uvedeného dokumentu vyplynulo, že tovar hokejka hráčska bol nakúpený od dodávateľa YZ-REAL, s.r.o.. Jednalo sa o rôzne druhy hokejok, ktoré zabezpečoval Q. T. v rámci spoločnosti dodávateľa. Nákup hokejok bol vopred konzultovaný s W. D.- zástupcom predsedu predstavenstva MHK Humenné, pre ktorý boli následne hokejky predané. Žalobca požiadal správcu dane o vypočutie Q. T. (konateľa spoločnosti YZ-REAL, s.r.o v čase deklarovanych obchodov) v uvedenej veci na ústnom pojednávaní pred správcou dane. Žalobca okrem toho požiadal správcu dane o vypočutie svedkov F. F. (konateľa spoločnosti Kolan, s.r.o. v čase deklarovanych obchodov), Q. Q. (konateľa spoločnosti JJ&DEMARO s.r.o. v čase deklarovanych obchodov), svedkyne Q., pracovníčky mesta Humenné a W. D., zástupcu MHK Humenné.

112. Správca dane požiadal žalobcu výzvou zo dňa 08.11.2018 o uvedenie kontaktných údajov k osobám pani Q. a W. D., ktorých požadoval žalobca vypočuť na ústnom pojednávaní. Žalobca na výzvu reagoval elektronickou poštou zo dňa 20.11.2018 a doručil správcovi dane adresy požadovaných osôb. Správca dane následne predvolal uvedené osoby na výsluch svedka a upovedomenia o vypočutí svedkov zaslal splnomocnenému zástupcovi žalobcu.

113. Ostatné osoby, ktoré žalobca požadoval vypočuť na ústnom pojednávaní, konkrétne Q. T. (konateľa spoločnosti YZ-REAL), F. F. (konateľa spoločnosti Kolan, s.r.o.) a Q. Q. (konateľa spoločnosti JJ&DEMARO s.r.o.) správca dane nepovažoval za potrebné vypočuť vo vyrubovacom konaní, nakoľko tieto osoby boli už v danej veci vypočuté formou ústnych pojednávaní - výsluchu svedkov počas výkonu daňovej kontroly. O týchto výsluchoch bol upovedomený žalobca, ktorý patričné písomnosti riadne prevzal, avšak na ústnych pojednávaniach so svedkami sa nezúčastnil, čím sa sám pripravil o možnosť klásť svedkom otázky.

114. Dňa 16.01.2019 správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkom W. D., ktorého sa zúčastnil aj splnomocnený zástupca spoločnosti KARDAX, s.r.o. JUDr. Martin Kirňak. O uskutočnenom ústnom pojednávaní bola vyhotovená zápisnica. 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.. Uvedené deklarované uskutočnené zdaniateľné plnenia mali súvisieť s prijatou faktúrou od dodávateľa YZ-REAL, s.r.o. č.H. zo dňa 05.11.2014. Svedok D. uviedol, že v roku 2014 bol podpredsedom združenia MHK Humenné, ktoré bolo založené za účelom hokejovej činnosti mládeže a mužov a svedok v tomto združení zastupoval Mesto Humenné. Nákup hokejok neriešil, nebolo to v jeho kompetencii. Priamo nevedel potvrdiť, či hokejky boli od dodávateľa KARDAX, s.r.o. nakúpené. Nevedel sa vyjadriť ani k prípadnému množstvu hokejok, značke a iným podrobnostiam. 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 T. K., 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 uviedol, že mesto za práce určite zaplatilo, ale k rozsah prác nevedel určiť, pretože toto kontroloval odbor výstavby mestského úradu.

115. Správca dane zaslal žalobcovi oznámenie zo dňa 02.01.2019, v ktorom mu oznámil konanie ústneho pojednania 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. Uvedený dokument prevzal splnomocnený zástupca žalobcu, avšak na ústnom pojednávaní sa za daňový subjekt KARDAX, s.r.o. nikto nezúčastnil.

116. Dňa 30.01.2019 správca vyhotovil úradný záznam o neúčasti daňového subjektu KARDAX, s.r.o. na ústnom pojednávaní a zároveň nevyjadrení sa daňového subjektu k priebehu výsledkom dokazovania vo vyrubovacom konaní. Správca dane týmto ukončil proces dokazovania spísaním úradného záznamu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

117. Správca dane zhodnotil všetky vyššie uvedené zistenia, podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, prihliadal na všetko, čo pri daňovej kontrole aj vyrubovacím konaním vyšlo najavo a dospel k záveru, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúre č. 20140625 zo dňa 25.06.2014, od dodávateľa Kolan s.r.o., Hroncová 5, Košice sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované. Z výsledku vykonaného dokazovania vyplynulo, že doklady predložené ku kontrole neodrážali existenciu reálnych ekonomických plnení. Zdaniteľné plnenia, ktoré boli na dokladoch deklarované, neboli reálne, nakoľko subjekt, ktorý bol uvedený ako dodávateľ v skutočnosti deklarovaný tovar nedodal.

118. Správny súd na základe vyššie uvedených skutočností podrobne deklaroval postup správcu dane vo vyrubovacím konaní a následne argumentuje, že Daňový poriadok nestanovuje lehotu na vykonanie vyrubovacieho konania v prípade vrátenia vecí na ďalšie konanie a rozhodnutie, preto je potrebné dodržať všeobecné lehoty stanovené v § 65 Daňového poriadku. Táto lehota sa počíta od doručenia rozhodnutia správcovi dane, ktorým bolo zrušené rozhodnutie správcu dane a vec vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku môže 60 dňovú lehotu pred jej uplynutím primerane predĺžiť na základe písomného odôvodnenia druhostupňový orgán. Ak odvolací orgán zruší rozhodnutie správcu dane a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, vráti týmto postupom správcu dane do vyrubovacieho konania, ktoré začalo dňom nasledujúcim po dni doručenia protokolu spolu s výzvou podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku. Vyrubovacie konanie nebolo ukončené, nakoľko rozhodnutie správcu dane bolo zrušené. Správca dane teda pokračoval vo vyrubovacím konaní a bol povinný vydať rozhodnutie do 15 dní od spisania poslednej zápisnice o výsledku a priebehu dokazovania s daňovým subjektom.

119. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 31.01.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. Odvolací orgán rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, a to rozhodnutím zo dňa 21.05.2018 z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu. Rozhodnutie bolo správcovi dane doručené dňa 12.06.2018. Všeobecná lehota stanovená v § 65 Daňového poriadku v danom prípade začala dňom 12.06.2018. Správca dane zaslal druhostupňovému správne orgánu žiadosť zo dňa 25.06.2018 o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia v rámci vyrubovacieho konania. Prvostupňový správny orgán lehotu predĺžil o 180 dní, o čom bol žalobca upovedomený listom zo dňa 13.07.2018. Správca dane pokračoval vo vyrubovacím konaní na základe oznámenia zo dňa 25.06.2018. Dňa 31.01.2019 správca dane vyhotovil úradný záznam o neúčasti žalobcu na ústnom pojednávaní a zároveň nevyjadrení sa žalobcu k priebehu a výsledkom dokazovania vo vyrubovacím konaní. Správca dane ukončil proces dokazovania spísaním úradného záznamu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Následne správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 06.02.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 950,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Z uvedených skutočností vyplýva, že správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní vo vyrubovacím konaní bez zbytočných prieťahov a vydal rozhodnutie do 15 dní od spisania úradného záznamu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

120. Námietku žalobcu, že rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, považuje správny súd za nedôvodnú. 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 daňovej kontroly vykonal. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na novšiu rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR uznesenie zo dňa 14.11.2018 sp.zn. 1ÚS 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 spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k

presúvaníu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

121. Správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp.zn. 4Sžf/l, 45-50/2016, zo dňa 07.03.2017, podľa ktorého... „limity obozretnosti podnikateľa predovšetkým vymedzuje súkromné právo prostredníctvom - generálne stanovenej zodpovednosti štatutárnych orgánov (viď ustanovenia § 67b, 135a ods. 1 [odborná starostlivosť konateľa], § 194 ods. 5 [odborná starostlivosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti] ako aj § 243a [odborná starostlivosť člena predstavenstva družstva] Obchodného zákonníka), resp. - zmluvne uloženej povinnosti určitú špeciálnu (obchodnú) činnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou. Pre preskúvanú vec je irelevantné, že najmä pôsobí smerom dovnútra podnikateľa (viď § 135a ods. 2 v spojení s odsekom 5 ObZ), zaväzujú podnikateľa ako zmluvnú stranu v zdaniteľných obchodov na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, t.j. - povinnosť zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov alebo reštrukturalizovaných subjektov, a to aj historické údaje, alebo relevantné mediálne správy), so zohľadnením záujmov spoločnosti a súčasne všetkých jej spoločníkov. Z uvedeného potom vyplýva, že štatutárny orgán musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúci v zmysle právnych predpisov, vrátane daňových“.

122. Správny súd poukazuje aj na rozsudok sp.zn. 3Sžf/80/2013 zo 14.1.2014, v ktorom Najvyšší súd SR konštatoval, že „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Vzhľadom na to, že dodávateľ žalobcu nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), pričom nemal ani žiadnych zamestnancov, a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Preukázanie zdaniteľných plnení uskutočnených subdodávateľským spôsobom môže byť pre žalobcu problematické, keďže nejde o služby, ktorých výstupom by bol konkrétny hmotný produkt. Avšak je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane.“

123. Správny súd dáva do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 31.01.2018 sp.zn. 6Sžfk/30/2017 zverejnený v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 4/2018, z ktorého vyplýva, že:

1. „V prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania je dôvodne namieste otázka s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím čo neexistovalo. Obchodom, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci.

2. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložila prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti.

3. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplnením dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval.“

124. Žalobca v žalobe poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-354/03 (Optigen Ltd), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) a C-484/03 (Bond Housse Systems Ltd), avšak tieto rozsudky sa na prejednávanej vec nevzťahujú. V uvádzaných rozsudkoch sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia tovaru, a tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. V prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je na mieste otázka s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím čo neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Tu už by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty.

125. Správny súd argumentuje, že správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s klientmi, prípadne odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.

126. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 21. apríla 2020 sp.zn. 9Sžfk/1/2019, zverejnený v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 2/2021, z ktorého vyplýva, že „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

127. Správny súd zastáva názor, že správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 Daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie tovaru, a teda reálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia je zrejmé, že žalobca dôkazné bremeno spočívajúce len v predložených zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladoch, neunesol.

128. Správny súd poukazuje na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn.1Sžr/38/2011 zo dňa 08. novembra 2011, z ktorého vyplýva, že „práva patria len bdelym“ (pozorným, ostražitým, opatrným, starostlivým), teda tým, ktorí sa aktívne zaujímajú o ochranu a výkon svojich práv a ktorí svoje procesné oprávnenia uplatňujú včas a s dodatočnou starostlivosťou a predvídavosťou. V slobodnej spoločnosti je totiž predovšetkým vecou nositeľov práv, aby svoje práva bránili a starali sa o ne, inak ich podcenením, či zanedbaním môžu strácať svoje práva majetkové, osobné, satisfakčné a pod.. To platí obdobne aj o využívaní zákonných procesných ustanovení.

129. K žalobnej námietke, v ktorej sa žalobca odvoláva na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 správny súd argumentuje, že tento bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (v zmysle záverov judikatúry ESLP v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č.A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014 so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s odbornou starostlivosťou.

130. Správny súd dospel k záveru, že daňové orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí podrobne vysvetlili, prečo nevykonali opätovne výsluch svedkov, ktorých výsluch navrhol žalobca. V tejto súvislosti správny súd poukazuje, že správca dane nie je povinný vykonávať všetky dôkazy, ktoré navrhuje žalobca, je povinný zistiť skutkový stav tak, aby mohla byť daň správne určená, čo v danom prípade aj vykonal. Podľa zákona o daňovom konaní (Daňový poriadok) procesný postup určuje daňový orgán, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú, alebo či treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie.

131. Správny súd poznamenáva, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a z rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR vyplýva, že úlohou súdu nie je argumentovať ku každej žalobcom vnesenej žalobnej námietke, ale vysporiadať sa s tými, ktoré sú pre konanie podstatnými. Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku sp. zn. 2 Sžo/24/2013 zo dňa 18.06.2014 uviedol, že súčasťou základného práva účastníka na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo „na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany“. Zároveň uviedol, že všeobecný súd „nemusi dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam“. Následne uviedol, že rozhodnutie musí „obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky“. Najvyšší súd Slovenskej republiky rovnako uviedol: „Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: ... „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ (napr. Georgidias v. Grécko z 29. mája 1997, Recueil III/1997). Ďalej Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku sp. zn.2 Sžo/24/2013 zo dňa 18.06.2014 uviedol: „Európsky súd pre ľudské práva, ale zároveň pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci“.

132. 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.

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

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

135. 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).