

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 6S/37/2017
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1017200246
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 09. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Marián Degma
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2021:1017200246.5

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave ako správny súd v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Mariána Degmu a členov senátu JUDr. Otilie Belavej a JUDr. Anny Peťovskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Agentúra Paczelt spol. s r.o., so sídlom Kremel'ská 67, 841 05 Bratislava, IČO: 31 335 055, zastúpeného: MST PARTNERS, s. r. o., so sídlom Laurinská 3, 811 01 Bratislava, IČO: 36 861 545, proti žalovanému: Finančné riaditeľ'stvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného Číslo: 100154054/2017 zo dňa 25.01.2017, Číslo: 100153832/2017 zo dňa 25.01.2017, Číslo: 100153694/2017 zo dňa 25.01.2016, Číslo: 100153575/2017 zo dňa 25.01.2017, Číslo: 100153926/2017 zo dňa 25.01.2017, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

I. Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného Číslo 100154054/2017 zo dňa 25.01.2017 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

II. Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného Číslo 100153832/2017 zo dňa 25.01.2017 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

III. Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného Číslo 100153694/2017 zo dňa 25.01.2017 **z r u š u j e a v e c v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

IV. Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného Číslo 100153575/2017 zo dňa 25.01.2017 **z a m i e t a**.

Krajský súd v Bratislave žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

V. Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného Číslo 100153926/2017 zo dňa 25.01.2017 **z a m i e t a**.

Krajský súd v Bratislave žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

1. V zákonnej lehote postupne podanými piatimi žalobami všetky zo dňa 17.02.2017 na Krajský súd v Bratislave (ďalej len správny súd) sa domáhal žalobca zrušenia celkovo piatich rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutia Číslo: 100154054/2017, Číslo: 100153832/2017, Číslo: 100153694/2017, Číslo: 100153575/2017 a Číslo: 100153926/2017 všetky vydané dňa 25.01.2017 (ďalej aj len napadnuté rozhodnutia č. 1/, č. 2/, č. 3/, č. 4/, č. 5/), ako aj im predchádzajúcich rozhodnutí prvostupňového orgánu verejnej správy - Daňového úradu Bratislava (ďalej tiež aj správca dane) Číslo: 104148337/2016/Str, Číslo: 104148572/2016/Str, Číslo: 104148663/2016/Str, Číslo: 10418748/2016/Str a Číslo: 104148482/2016/Str všetky zo dňa 19.10.2016 (ďalej len prvostupňové rozhodnutia č. 1/, č. 2/, č. 3/, č. 4/, č. 5/), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania.

2. Spolu s podanými žalobami žalobca sa domáhal priznania odkladného účinku týchto žalôb, čomu správny súd nevyhovel a podané návrhy zamietol.

3. Správny súd zároveň uznesením č. k. 6S/37/2017- 44 zo dňa 17.10.2017 rozhodol o spojení pôvodne piatich samostatných žalôb vedených pod sp. zn. 6S/37/2017, 6S/38/2017, 1S/37/2017, 1S/38/2017, 5S/33/2017 na spoločné konanie v zmysle § 65 ods. 1 SSP pod sp. zn. 6S/37/2017.

I. Priebeh administratívneho konania a rozhodnutia správnych orgánov.

4. Z obsahu pripojených administratívnych spisov žalovaného správny súd zistil, že správca dane - Daňový úrad Bratislava (prvostupňový správny orgán) vykonal daňovú kontrolu u žalobcu (začala sa na základe Zápisnice o začatí daňovej kontroly zo dňa 21.09.2015) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie mesiacov júl, august, september, október, november a december 2014. Daňovú kontrolu správca dane ukončil vydaním Protokolu Číslo: 1464177/2016 zo dňa 25.08.2016 (ďalej len Protokol), spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, ktorú prevzal žalobca osobne 16.09.2016, úradné záznamy správcu dane zo dňa 11.10.2016 týkajúce sa podania vyjadrení žalobcu k Protokolu.

5. Žalovaný vydal dňa 25.01.2017 napadnuté rozhodnutie č. 1/, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 1/ zo dňa 19.10.2016 a ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok, resp. zákon č. 563/2009 Z. z.) žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume XX,XX €, určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume X XXX,XX €, t. j. vyrubil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014 v sume X XXX,XX €.

6. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na obsah odvolania žalobcu podaného voči prvostupňovému rozhodnutiu č. 1/ a následne opísal zistený skutkový stav, podľa ktorého si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2014 neoprávnene uplatnil odpočet DPH v celkovej sume X XXX,XX € eura na základe dodávateľských faktúr:

- č. FO1400009 (č. int. 14PF224) zo dňa 30.07.2014 za výmenu parotesnej izolácie vrátane fungicídneho nástreku v objekte Agentúry Paczelt spol. s r.o., v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s. r. o., Bratislava.

- č. FO1400010 (č. int. 14PF225) zo dňa 30.07.2014 za výmenu parapriepustnej izolácie vrátane dezinfekcie medzikrovia v objekte Agentúry Paczelt spol. s r.o., v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s. r. o., Bratislava.

- č. FO1400011 (č. int. 14PF226) zo dňa 31.07.2014 za výmenu plastových okien a dverí v objekte Agentúry Paczelt spol. s r.o., v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € od spoločnosti J. s. r. o., Bratislava.

7. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonal miestne zisťovanie v spol. J. s. r. o., z dôvodu preverenia zdaniteľného obchodu v júli 2014 fakturovaného žalobcovi, o čom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 102713933/2016 zo dňa 14.03.2016, v ktorej uložil žalobcovi predložiť všetky doklady a písomnosti za zdaňovacie obdobie júl 2014. Doklady a písomnosti požadované správcom dane J. F., konateľ spol. J. s.r.o. do 20.05.2016 nepredložil, do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa

02.05.2016 uviedol, že spoločnosť nemala na adrese sídla ani na inej adrese výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov a na nič viac si nepamätal a uviedol, že doklady a písomnosti predložil správcovi dane do 16.05.2016. So správcom dane nespolupracoval, doklady nepredkladal a dňa 07.06.2016 oznámil správcovi dane, že spol. J. s. r. o., zanikla na základe dobrovoľného výmazu z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa stala spol. U.-C. T. s. r. o., Bratislava. Na základe tejto skutočnosti správca dane predvolal predvolaním č. 103304103/2016 C. B., splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý sa bez ospravedlnenia na ústne pojednávanie v stanovenom termíne nedostavil. Rovnako aj p. C. Č., účtovníčka spol. J. s. r. o., (predvolanie na výsluch svedka č. 103316204/2016) sa na ústne pojednávanie nedostavila, vo svojom písomnom ospravedlnení uviedla, že spoluprácu so spol. J. s. r. o., ukončila v októbri 2015, všetky doklady, ktoré zostali po domovej prehliadke vykonanej pracovníkmi Národnej kriminálnej agentúry v Nitre (NAKA), zaslala konateľovi spol. J. s. r. o. NAKA na výzvu správcu dane č. 103373079/2016 oznámila, že spol. J. s. r. o. neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014. Z uvedeného zisťovania správcu dane a z verejne dostupných informácií vyplynulo, že spol. J. s. r. o., nemala žiadne výrobné ani skladové priestory, materiálne a personálne podmienky na ich vykonávanie, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli súčasťou fakturovaných služieb, ani nepreukázala žiadne služby v subdodávateľskom režime.

8. Na základe vykonaného dokazovania a vyhodnotenia všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti správca dane dospel k záveru, že v žiadnom článku preverovaného obchodného reťazca sa nepotvrdila reálna existencia tovaru, t. j. spochybnenie služby správcom dane žalobca nepreukázal ani nijakým spôsobom nevyvrátil. Správca dane konštatoval, že žalobca si odpočítal daň z faktúr č. FO1400009 (č. int. 14PF224), č. FO1400010 (č. int. 14PF225) a č. FO1400011 (č. int. 14PF226) neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o daní z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom dodávateľských faktúr dodávateľa J. s. r. o., v rozsahu deklarovanom na faktúrach, u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovanej služby), a z toho dôvodu nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie DPH u odberateľa (žalobca).

9. V zmysle vyššie uvedeného správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 25.08.2016, ktorý spolu s výzvou č. 1464295/2016 zo dňa 25.08.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 16.09.2016, pričom v lehote určenej správcom dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole nepredložil. Lehota uplynula dňom 06.10.2016, dňa 10.10.2016 spôsobom uvedeným v § 13 ods. 5 daňového poriadku doručil žalobca svoje vyjadrenie do elektronickej podateľne finančného riaditeľstva. Správca dane na základe tejto skutočnosti zaslal žalobcovi oznámenie č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016, že podané vyjadrenie zaevidované pod číslom 6/11589681/2016 dňa 10.10.2016 považuje za bezpredmetné, nakoľko bolo podané po lehote a v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane následne vydal prvostupňové rozhodnutie zo dňa 19.10.2016, voči ktorému splnomocnený zástupca žalobcu, spol. MST PARTNERS, s. r. o., podal v zákonnej lehote odvolanie.

10. Žalovaný tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením i napriek skutočnosti, že svoju písomnú verziu vyjadrenia sa dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihladením na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicke podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, považoval za nesprávne.

11. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodne vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. V tomto prípade správca dane zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú žalobca prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručenky poštových doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky.

Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že žalobca prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa žalobcu k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. Podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane konal v súlade s daňovým poriadkom, keď listom č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil, že jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole považuje za bezpredmetné a vydal v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie zo dňa 19.10.2016, ktoré je preskúmateľné. Správca dane svojím postupom neodňal právo žalobcovi odstrániť jeho nedostatok podania, pretože tento nepostupoval v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, zmeškal lehotu na podanie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v Protokole a zmeškanie nebolo možné odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neumožňuje správcovi dane predlžovať lehotu, ktorú žalobca nedodržiaval z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil základné právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v čl. 46 ods. Ústavy SR.

12. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca predložil správcovi dane preberacie protokoly zo dňa 31.07.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu rekonštrukcie na Kremelskej ul. č. 67 v Bratislave a jednoduchý súpis vykonaných prác bez popisu spotreby materiálu a tovaru, konkrétnych činností pri stavebných a rekonštrukčných prácach, výdavkové pokladničné doklady zo dňa 13.08.2014 a 14.08.2014 ako aj príjmové pokladničné doklady spol. J. s. r. o., zo dňa 13.08.2014 a 14.08.2014, ktoré však nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom.

13. Žalovaný uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane za stavebné práce v objekte Agentúry Paczelt spol. s r.o., od dodávateľa spol. J. s. r. o. Žalobca nepreukázal správcovi dane žiadne dôkazy okrem stavebného povolenia zo dňa 23.11.2006, o skutočnej výstavbe, dokončení stavby a o jej použití na podnikateľské účely. Podľa tvrdenia žalobcu išlo o správcovský dom k jazdeckému klubu Devín, pričom jazdecký klub už neexistuje a vlastníkom pozemku je spol. B. - W. s. r. o., O. XX Bratislava. Predložené stavebné povolenie Mestskej časti Bratislava - Devín zo dňa 23.11.2006, ktorým bola povolená výstavba „Správcovský dom - Jazdecký klub Devín“ bolo podpísané Jozefom Paczeltom, vtedajším starostom Mestskej časti Bratislava - Devín a konateľom žalobcu. Výsledkom zistení bolo, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že bol stavebníkom a vlastníkom uvedenej stavby, ktorú by využíval na svoje podnikateľské účely. Potom odpočítanie dane z dodávateľských faktúr tak, ako to vykonal žalobca, bolo v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že správca dane na základe svojich zistení a dôkazov, postupoval v zmysle právnych platných predpisov, keď neuznal žalobcovi uplatnenie odpočítania DPH z predmetných dodávateľských faktúr.

14. K tvrdeniu žalobcu, že svedecká výpoveď p. Č., účtovníčky spol. J. s. r. o., bola kľúčová k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že p. Č.C. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spol. J. s. r. o., nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala o skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nebola účtovníčkou danej spoločnosti, čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole, ktorý bol podkladom prvostupňového rozhodnutia.

15. K návrhu žalobcu opätovne predvolať na výsluch svedka p. F., p. Č., p. B. a p. D. žalovaný uviedol, že - p. F., konateľ spol. J. s.r.o. od 25.06.2014 do 20.05.2016, bol správcom dane neúspešne opakovane predvolaný na ústne pojednávanie, svoju neprítomnosť neospravedlnil, požadované doklady nepredložil a so správcom dane naďalej nespolupracoval

- p. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o. do októbra 2014, svoje vyjadrenie správcovi dane zaslala a jej predvolanie by neprinieslo nové informácie a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok zistení správcu dane

- p. B., splnomocnený zástupca spol. U.-C. T. s.r.o. od 29.06.2015 - 28.07.2016, spol. U.-C. T. s.r.o., bola nástupnícka spoločnosť zaniknutej spol. J. s.r.o. zlúčenia. V čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu (dodania služby spol. U.-C. s.r.o.) v októbri 2014 nebol p. B. splnomocneným zástupcom, na predvolanie správcu dane reagoval zrušením plnomocenstva, t. j. jeho opakované predvolanie by do zdaniteľného obchodu nevneslo nové skutočnosti ani dôkazy

- p. D. bol konateľom nástupníckej spol. J. S. s.r.o., E. S. XX, Bratislava, s ktorou sa zlúčila spol. U.-C. T. s.r.o. v čase od 23.02.2016 do 13.06.2016. Na základe tejto skutočnosti nebolo zrejmé, aké skutočnosti na objasnenie zdaniteľného obchodu a s ním súvisiace doklady môže poskytnúť p. D.. Správca dane v priebehu daňovej kontroly menovaného nepredvolal, nakoľko spol. J. S. s.r.o. sa stala nástupníckou spoločnosťou až odo dňa 15.09.2016 a daňová kontrola bola ukončená dňa 14.09.2016 doručením výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam Protokolu v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku, ale Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2014 až december 2014 bol daný na poštovú prepravu dňa 21.08.2014, teda v čase keď spol. J. S.K. s. r. o. nebola nástupníckou spoločnosťou spol. U.-C. T. s.r.o., s ktorou sa zlúčila spol. J. s. r. o.

16. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období júl 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, avšak žiadne doklady a listinné dôkazy správcovi dane nepredložil.

17. Žalovaný k návrhu žalobcu, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uviedol, že v kontrolných výkazoch boli uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú realnosť zdaniteľných obchodov, realnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

18. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4SžfZ20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

19. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany daňového subjektu nestačí len všeobecné tvrdenie, ale musí ísť o objektivizované preukázanie.

20. Skutočnosť, že žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u daňového subjektu nie sú dodávateľské faktúry alebo iné listinné doklady, ale reálne uskutočnenie nákupu tovarov a preukázanie ich použitia na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotná existencia faktúry alebo iného dokladu, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

21. Platiteľ dane ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar alebo službu skutočne dodal. Je na úvahe daňového subjektu, akým spôsobom mal zabezpečiť dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach.

22. Žalovaný bol názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na všetky zistené skutočnosti. Na základe poznatkov z vykonaného preverovania správca dane posúdil činnosť odvolávajúceho sa ako činnosť vykonávanú s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH podľa názoru správcu dane nedodržiaval princíp fungovania mechanizmu dane a postupoval s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným nárokom na vrátenie DPH z obchodu, ktorého reálne uskutočnenie nebolo preukázané.

23. Žalovaný zastával názor, že správca dane sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadaval so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. V danom prípade správca dane dodržiaval zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v danom obchodnom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH za zdaniteľný obchod, s cieľom získať daňovú výhodu, čo bolo v rozpore s platnou legislatívou.

24. Žalovaný vydal dňa 25.01.2017 napadnuté rozhodnutie č. 2/, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 2/, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume XXX,XX €, určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume X XXX,XX € a vyrubil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume X XXX,XX €.

25. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na obsah odvolania žalobcu podaného voči prvostupňovému rozhodnutiu č. 2/ a následne opísal zistený skutkový stav, podľa ktorého si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období október 2014 neoprávnené uplatnil odpočet DPH v celkovej sume X XXX,XX € eura na základe dodávateľských faktúr:

- č. FO50409104 (č. int. 14PF349) zo dňa 18.09.2014 za dodanie konštrukčného dreva smrek, reziva céder omietaný a saunové laty v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa O. G. S., s. r. o., Š..

- č. FO1400037 (č. int. 14PF370) zo dňa 31.10.2014 za vykonanú opravu vozidla Renault Midlum v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX eura dodávateľa J. s. r. o., Bratislava.

26. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vykonával miestne zisťovanie v spol. J. s. r. o., z dôvodu preverenia zdaniteľného obchodu v októbri 2014 fakturovaného žalobcovi, o čom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 102713933/2016 zo dňa 14.03.2016, v ktorej uložil žalobcovi predložiť všetky doklady a písomnosti za zdaňovacie obdobie august 2014. Doklady a písomnosti požadované správcom dane J. F., konateľ spol. J. s. r. o. do 20.05.2016, nepredložil, do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 02.05.2016 uviedol, že spoločnosť nemala na adrese sídla ani na inej adrese výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov a na nič viac si nepamätal a uviedol, že doklady a písomnosti predloží správcovi dane do 16.05.2016. So správcom dane nespolupracoval, doklady nepredkladal a dňa 07.06.2016 oznámil správcovi dane, že spol. J. s. r. o., zanikla na základe dobrovoľného výmazu z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa stala spol. U.-C. T. s. r. o., Bratislava. Na základe tejto skutočnosti správca dane predvolal predvolaním č. 103304103/2016 C. B., splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý sa bez ospravedlnenia na ústne pojednávanie v stanovenom termíne nedostavil. Rovnako aj p. C. Č., účtovníčka spol. J. s. r. o., (predvolanie na výsluch svedka č. 103316204/2016) sa na ústne pojednávanie nedostavila, vo svojom písomnom ospravedlnení uviedla, že spoluprácu so spol. J. s. r. o., ukončila v októbri 2015, všetky doklady, ktoré zostali po domovej prehliadke vykonanej pracovníkmi Národnej kriminálnej agentúry v Nitre (NAKA), zaslala konateľovi spol. J. s. r. o.. NAKA na výzvu správcu

dane č. 103373079/2016 oznámila, že spol. J. s. r. o, neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014. Z uvedeného zisťovania správca dane a z verejne dostupných informácií vyplynulo, že spol. J. s. r. o., nemala v predmete činnosti servis a opravy vozidiel, nemala žiadne materiálne a personálne podmienky na ich vykonávanie.

27. Na základe vykonaného dokazovania a vyhodnotenia všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti správca dane dospel k záveru, že v žiadnom článku preverovaného obchodného reťazca sa nepotvrdila reálna existencia tovaru, t. j. spochybnenie služby správcovi dane žalobca nepreukázal ani nijakým spôsobom nevyvrátil. Správca dane konštatoval, že žalobca si odpočítal daň z faktúry č. F01400037 (č. int. 14PF370) neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom dodávateľských faktúr dodávateľa J. s. r. o., v rozsahu deklarovanom na faktúrach, u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovanej služby), a z toho dôvodu nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie DPH u odberateľa (žalobcu). Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. F050409104 (č. int. 14PF349) v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého si môže platiteľ 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. Žalobca nepreukázal správcovi dane priame a bezprostredné použitie nadobudnutého tovaru na účely svojho podnikania.

28. V zmysle vyššie uvedeného správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 25.08.2016, ktorý spolu s výzvou č. 1464295/2016 zo dňa 25.08.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 16.09.2016, pričom v lehote určenej správcovi dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole nepredložil. Lehota uplynula dňom 06.10.2016, dňa 10.10.2016 spôsobom uvedeným v § 13 ods. 5 daňového poriadku doručil žalobca svoje vyjadrenie do elektronickej podateľne finančného riaditeľstva. Správca dane na základe tejto skutočnosti zaslal žalobcovi oznámenie č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016, že podané vyjadrenie zaevidované pod číslom 6/11589681/2016 dňa 10.10.2016 považuje za bezpredmetné, nakoľko bolo podané po lehote a v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane následne vydal prvostupňové rozhodnutie č. 104148572/2016/Str zo dňa 19.10.2016, voči ktorému splnomocnený zástupca žalobcu, spol. MST PARTNERS, s. r. o., podal v zákonnej lehote odvolanie.

29. Žalovaný tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením i napriek skutočnosti, že svoju písomnú verziu vyjadrenia sa dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihladením na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicke podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, považoval za nesprávne.

30. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodne vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. V tomto prípade správca dane zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú žalobca prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručienky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že žalobca prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa žalobcu k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. Podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane konal v súlade s daňovým poriadkom, keď listom č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil, že jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole považuje

za bezpredmetné a vydal v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku rozhodnutie č. 104148572/2016/Str zo dňa 19.10.2016, ktoré je preskúmateľné. Správca dane svojím postupom neodňal právo žalobcovi odstrániť jeho nedostatok podania, pretože tento nepostupoval v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, zmeškal lehotu na podanie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v Protokole a zmeškanie nebolo možné odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neumožňuje správcovi dane predĺžovať lehotu, ktorú žalobca nedodrжал z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil základné právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v čl. 46 ods. Ústavy SR.

31. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 01.11.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu fakturácie - motorové vozidlo Renault Midlum, EČ: I. XXXMO so súpisom vykonaných prác bez popisu spotrebovaného materiálu, výdavkový pokladničný doklad Č. 14HV00102 zo dňa 14.11.2014 a príjmový pokladničný doklad spol. J. s. r. o., č. PP 1400029 zo dňa 14.11.2014, ktoré však nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom.

32. Zo zistení správcu dane z vlastných zdrojov a informácií z verejne dostupných zdrojov bolo zistené, že žalobca mal sídlo na adrese uvedenej v obchodnom registri na Kremelskej 67, Bratislava - Devín; na Muránskej ulici v Bratislave, i napriek uvedeniu na faktúre, nemal žalobca žiadnu prevádzku, výrobné priestory, popri prípade administratívne priestory súvisiace s výkonom jeho činnosti. Žalobca predložil správcovi dane stavebné povolenie zo dňa 23.11.2006, ktorým Mestská časť Bratislava - Devín povolila stavbu „Správcovský dom - Jazdecký klub Devín“ na pozemku parc. číslo XXX/X na základe nájmovej zmluvy uzatvorenej s vlastníkom pozemku Jozefom Paczeltom, ktoré podpísal vtedajší starosta Jozef Paczelt. Súčasným vlastníkom pozemku s parcelným číslom XXX/X je spoločnosť B. - W., s. r. o., O. XX, I. na základe kúpnej zmluvy V-273 83/08 a V-27386 zo dňa 01.10.2008 a zámennej zmluvy V-27592/14 zo dňa 03.09.2015 Správcovi dane žalobca nepreukázal vlastnícke právo, alebo iný vzťah k predmetnej veci, dôkazy o skutočnej výstavbe a dokončení uvedenej stavby, popri prípade skutočnosť, že prijaté plnenia bezprostredne súviseli s uskutočňovanými plneniami, s ktorými bol spojený nárok na odpočítanie dane. V zmysle vyššie uvedeného odpočítanie (uplatnenie) dane z dodávateľských faktúr tak, ako to vykonal žalobca, bolo v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že správca dane na základe svojich zistení a dôkazov, postupoval v zmysle právnych platných predpisov, keď neuznal žalobcovi uplatnenie odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr č. F050409104 (14PF349) a č. F01400037 (14PF370).

33. K tvrdeniu žalobcu, že svedecká výpoveď p. Č., účtovníčky spol. J. s. r. o., bola kľúčová k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že p. Č.C. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spol. J. s. r. o., nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala o skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nebola účtovníčkou danej spoločnosti, čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole, ktorý bol podkladom prvostupňového rozhodnutia.

34. K návrhu žalobcu opätovne predvolať na výsluch svedka p. F., p. Č., p. B. a p. D. žalovaný uviedol, že - p. F., konateľ spol. J. s.r.o. od 25.06.2014 do 20.05.2016, bol správcom dane neúspešne opakovane predvolaný na ústne pojednávanie, svoju neprítomnosť neospravedlnil, požadované doklady nepredložil a so správcom dane naďalej nespolupracoval
- p. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o. do októbra 2014, svoje vyjadrenie správcovi dane zaslala a jej predvolanie by neprinieslo nové informácie a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok zistení správcu dane
- p. B., splnomocnený zástupca spol. U.-C. T. s.r.o. od 29.06.2015 - 28.07.2016, spol. U.-C. T. s.r.o., bola nástupnícka spoločnosť zaniknutej spol. J. s.r.o. zlúčenia. V čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu (dodania služby spol. U.-C. s.r.o.) v októbri 2014 nebol p. B. splnomocneným zástupcom, na predvolanie

správca dane reagoval zrušením plnomocenstva, t. j. jeho opakované predvolanie by do zdaniteľného obchodu nevneslo nové skutočnosti ani dôkazy

- p. D. bol konateľom nástupníckej spol. J. S. s.r.o., E.. S. XX, I., s ktorou sa zlúčila spol. U.-C. T. s.r.o. v čase od 23.02.2016 do 13.06.2016. Na základe tejto skutočnosti nebolo zrejmé, aké skutočnosti na objasnenie zdaniteľného obchodu a s ním súvisiace doklady môže poskytnúť p. D.. Správca dane v priebehu daňovej kontroly menovaného nepredvolal, nakoľko spol. J. S. s.r.o. sa stala nástupníckou spoločnosťou až odo dňa 15.09.2016 a daňová kontrola bola ukončená dňa 14.09.2016 doručením výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam Protokolu v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku, ale Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2014 až december 2014 bol daný na poštovú prepravu dňa 21.08.2014, teda v čase keď spol. J. S. s.r.o. nebola nástupníckou spoločnosťou spol. U.-C. T. s.r.o., s ktorou sa zlúčila spol. J. s.r.o.

35. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období október 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, avšak žiadne doklady a listinné dôkazy správcovi dane nepredložil.

36. Žalovaný k návrhu žalobcu, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uviedol, že v kontrolných výkazoch boli uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú realnosť zdaniteľných obchodov, realnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

37. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4SžZ20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

38. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany daňového subjektu nestačí len všeobecné tvrdenie, ale musí ísť o objektivizované preukázanie.

39. Skutočnosť, že žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u daňového subjektu nie sú dodávateľské faktúry alebo iné listinné doklady, ale reálne uskutočnenie nákupu tovarov a preukázanie ich použitia na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotná existencia faktúry alebo iného dokladu, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

40. Platiteľ dane ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar alebo službu skutočne dodal. Je na úvahe daňového subjektu, akým spôsobom mal zabezpečiť dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach.

41. Žalovaný bol názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na všetky zistené skutočnosti. Na základe poznatkov z vykonaného preverovania správca dane posúdil činnosť odvolávajúceho sa ako činnosť vykonávanú s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH podľa názoru správcu dane nedodržiaval princíp fungovania mechanizmu dane a postupoval s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným nárokom na vrátenie DPH z obchodu, ktorého reálne uskutočnenie nebolo preukázané.

42. Žalovaný zastával názor, že správca dane sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. V danom prípade správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v danom obchodnom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH za zdaniteľný obchod, s cieľom získať daňovú výhodu, čo bolo v rozpore s platnou legislatívou.

43. Žalovaný vydal dňa 25.01.2017 napadnuté rozhodnutie č. 3/, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 3/ zo dňa 19.10.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume XXX,XX €, určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume X XXX,XX € a vyrubil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume X XXX,XX €.

44. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na obsah odvolania žalobcu podaného voči prvostupňovému rozhodnutiu č. 3/ a následne opísal zistený skutkový stav, podľa ktorého si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období november 2014 neoprávnene uplatnil odpočet DPH v celkovej sume X XXX,XX € na základe dodávateľských faktúr:

- č. F01400045 (č. int. 14PF413) zo dňa 30.11.2014 za veľký polročný zimný servis Cargo vozidiel v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s. r. o., Bratislava

- č. FO1400046 (č. int. 14PF414) zo dňa 30.11.2014 za veľký polročný servis Parcel vozidiel v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s. r. o., Bratislava,

- č. 3040302 (č. int. 14PF392) zo dňa 21.11.2014 za opravu kuchynského prístroja - kombinovanej parnej rúry v celkovej sume XXX,XX €, základ dane XXX,XX €, 20% DPH v sume XX,XX € dodávateľa A. s.r.o., Bratislava.

45. Správca dane vykonával miestne zisťovanie v spol. J. s.r.o. z dôvodu preverenia zdaniteľných obchodov v novembri 2014 fakturovaného žalobcovi, o čom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 102713933/2016 zo dňa 14.03.2016, v ktorej uložil daňovému subjektu predložiť všetky doklady a písomnosti za zdaňovacie obdobie december 2014. Doklady a písomnosti požadované správcou dane J. F., konateľ spol. J. s.r.o., nepredložil, do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 02.05.2016 uviedol, že spoločnosť nemala na adrese sídla ani na inej adrese výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov, na nič viac si nepamätá a doklady a písomnosti predloží správcovi dane do 16.05.2016. So správcou dane nespôlupracoval, doklady nepredkladal a dňa 07.06.2016 oznámil správcovi dane, že spol. J. s.r.o. zanikla na základe dobrovoľného výmazu z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa stala spol. U.-C. T. s.r.o. Na základe tejto skutočnosti správca dane predvolal predvolaním č. 103304103/2016 C. B., splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý sa bez ospravedlnenia na ústne pojednávanie v stanovenom termíne nedostavil. Rovnako aj p. C. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o., (predvolanie na výsluch svedka č. 103316204/2016) sa na ústne pojednávanie nedostavila, vo svojom písomnom ospravedlnení uviedla, že spoluprácu so spol. J. s.r.o. ukončila v októbri 2015, všetky doklady, ktoré zostali po domovej prehliadke vykonanej pracovníkmi NAKA v Nitre, zaslala konateľovi spol. J. s.r.o. NAKA na výzvu správcu dane č. 103373079/2016 oznámila, že spol. J. s.r.o. neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014. Z uvedeného zisťovania správcu dane a z verejne dostupných informácií vyplynulo, že spol. J. s.r.o. nemala v predmete činnosti servis a opravy vozidiel, nemala žiadne materiálne

a personálne podmienky na ich vykonávanie, za zdaňovacie obdobie november 2014 daňový subjekt J. s.r.o. uskutočnené zdaniteľné obchody nepriznal a daň neodviedol.

46. Na základe vykonaného dokazovania a vyhodnotenia všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti správca dane dospel k záveru, že v žiadnom článku preverovaného obchodného reťazca sa nepotvrdila reálna existencia tovaru, t. j. spochybnenie služby správcovi dane odvolávajúci sa nepreukázal ani nijakým spôsobom nevyvrátil. Správca dane konštatoval, že žalobca si odpočítal daň z faktúr č. F01400045 (č. int. 14PF413) a č. F01400046 (č. int. 14PF414) neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom dodávateľských faktúr dodávateľa J. s.r.o., Bratislava v rozsahu deklarovanom na faktúrach, u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovanej služby), a z toho dôvodu nemôže vzniknúť nárok na odpočítanie DPH u odberateľa (žalobcu).

47. Ďalej správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry č. 3040302 (č. int 14PF392) zo dňa 21.11.2014 za opravu kuchynského prístroja - kombinovanej parnej rúry v sume XX,XX € dodávateľa A. s.r.o., Bratislava, ktorú si žalobca uplatnil v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH. Podľa uvedeného ustanovenia môže platiť od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiť s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

48. V zmysle vyššie uvedeného správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 25.08.2016, ktorý spolu s výzvou č. 1464295/2016 zo dňa 25.08.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 16.09.2016, pričom v lehote určenej správcovi dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole nepredložil. Lehota uplynula dňom 06.10.2016, dňa 10.10.2016 spôsobom uvedeným v § 13 ods. 5 daňového poriadku doručil žalobcu svoje vyjadrenie do elektronickej podateľne finančného riaditeľstva. Správca dane na základe tejto skutočnosti zaslal žalobcovi oznámenie č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016, že podané vyjadrenie zaevidované pod číslom 6/11589681/2016 dňa 10.10.2016 považuje za bezpredmetné, nakoľko bolo podané po lehote a v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane vydal rozhodnutie č. 104148663/2016/Str zo dňa 19.10.2016, ktorým odvolávajúcemu sa vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume X XXX,XX €. Splnomocnený zástupca žalobcu, spol. MST PARTNERS, s. r. o., podal voči rozhodnutiu odvolanie zaevidované v elektronickej podateľni dňa 10.11.2016 pod č. 6/12874471/2016.

49. Žalovaný tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením i napriek skutočnosti, že svoju písomnú verziu vyjadrenia sa dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihladením na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicke podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, považoval za nesprávne.

50. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodne vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. V tomto prípade správca dane zaslal odvolávajúcemu sa výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú odvolávajúci sa prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručienky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že odvolávajúci sa prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa odvolávajúceho sa k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. Podľa odvolávajúceho sa podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane konal v súlade s daňovým poriadkom, keď listom č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil,

že jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole považuje za bezpredmetné a vydal v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie č. 3/. Správca dane svojím postupom neodňal právo žalobcovi odstrániť jeho nedostatok podania, pretože tento nepostupoval v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, zmeškal lehotu na podanie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v Protokole a zmeškanie nie je možné odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neumožňuje správcovi dane predlžovať lehotu, ktorú žalobca nedodrжал z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil jeho základné právo na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v čl. 46 ods. Ústavy SR.

51. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 31.12.2014 o prevzatí motorového vozidla EČ: I. XXXEK, továrenskej značky IVECO Eurocargo a súpis vykonaných prác bez podrobného popisu vykonaných opravárenských prác a spotreby materiálu, príjmový pokladničný doklad č. 8/15 zo dňa 13.01.2015 spol. J. s.r.o. neboli doklady preukazujúce reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. s.r.o. v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom.

52. K tvrdeniu žalobcu, že svedecká výpoveď p. Č., účtovníčky spol. J. s.r.o., bola kľúčová k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že p. Č.Á. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala o skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nie je účtovníčkou spol. J. s.r.o., čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole, ktorý je podkladom napadnutého rozhodnutia, Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období november 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, čo však neučinil.

53. Žalovaný k návrhu žalobcu, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uviedol, že v kontrolných výkazoch sú uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú reálnosť zdaniteľných obchodov, reálnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočností nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

54. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4Sžf/20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

55. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany daňového subjektu nestačí len všeobecné tvrdenie, ale musí ísť o objektivizované preukázanie.

56. Skutočnosť, že si žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u daňového subjektu nie sú dodávateľské faktúry alebo iné listinné doklady, ale reálne uskutočnenie nákupu tovarov a preukázanie ich použitia na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotná existencia faktúry alebo iného dokladu, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

57. Platiteľ dane ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar alebo službu skutočne dodal. Je na úvahe daňového subjektu, akým spôsobom mal zabezpečiť dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach.

58. Žalovaný bol názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na všetky zistené skutočnosti. Na základe poznatkov z vykonaného preverovania správca dane posúdil činnosť žalobcu ako činnosť vykonávanú s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca sa napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH podľa názoru správcu dane nedodržiaval princíp fungovania mechanizmu dane a postupoval s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným nárokom na vrátenie DPH z obchodu, ktorého reálne uskutočnenie nebolo preukázané. Správca dane sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré mali význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. V danom prípade správca dane dodržiaval zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v danom obchodnom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH za zdaniteľný obchod, s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s platnou legislatívou.

59. Žalovaný vydal dňa 25.01.2017 napadnuté rozhodnutie č. 4/, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 4/ zo dňa 19.10.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume XXX,XX €, určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume X XXX,XX € a vyrubil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume XXX,XX €.

60. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na obsah odvolania žalobcu podaného voči prvostupňovému rozhodnutiu č. 4/ a následne opísal zistený skutkový stav, podľa ktorého si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období december 2014 si na základe dodávateľskej faktúry č. 14PF458 zo dňa 30.12.2014 za výmenu polomotora na vozidle továrenskej značky IVECO EURO CARGO v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX € 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s.r.o., Bratislava neoprávnené uplatnil odpočet DPH.

61. Správca dane vykonal miestne zisťovanie v spol. J. s.r.o. z dôvodu preverenia zdaniteľného obchodu v decembri 2014 fakturovaného žalobcovi, o čom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 102713933/2016 zo dňa 14.03.2016, v ktorej uložil daňovému subjektu predložiť všetky doklady a písomnosti za zdaňovacie obdobie december 2014. Doklady a písomnosti požadované správcom dane J. F., konateľ spol. J. s.r.o., nepredložil, do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 02.05.2016 uviedol, že spoločnosť nemala na adrese sídla ani na inej adrese výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov, na nič viac si nepamätal a doklady a písomnosti predloží správcovi dane do 16.05.2016. So správcom dane nespolupracoval, doklady nepredkladal a dňa 07.06.2016 oznámil správcovi dane, že spol. J. s.r.o. zanikla na základe dobrovoľného výmazu z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa stala spol. U.-C. T. s.r.o. Na základe tejto skutočnosti správca dane predvolal predvolaním č. 103304103/2016 C. B., splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý sa bez ospravedlnenia na ústne pojednávanie v stanovenom termíne nedostavil. Rovnako aj p. C. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o., (predvolanie na výsluch svedka č. 103316204/2016) sa na ústne pojednávanie nedostavila, vo svojom

písomnom ospravedlnení uviedla, že spoluprácu so spol. J. s.r.o. ukončila v októbri 2015, všetky doklady, ktoré zostali po domovej prehliadke vykonanej pracovníkmi NAKA v Nitre, zaslala konateľovi spol. J. s.r.o. NAKA na výzvu správca dane č. 103373079/2016 oznámila, že spol. J. s.r.o. neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za zdaňovacie obdobia júl 2015 až december 2015. Z uvedeného zisťovania správca dane a z verejne dostupných informácií vyplynulo, že spol. J. s.r.o. nemala v predmete činnosti servis a opravy vozidiel, nemal žiadne materiálne a personálne podmienky na ich vykonávanie.

62. Na základe vykonaného dokazovania a vyhodnotenia všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti správca dane dospel k záveru, že v žiadnom článku preverovaného obchodného reťazca sa nepotvrdila reálna existencia tovaru, t. j. spochybnenie služby správcovi dane žalobca nepreukázal ani nijakým spôsobom nevyvrátil. Správca dane konštatoval, že žalobca si odpočítal daň z faktúry č. 14PF458 (FO1400072) neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, ktorý bol predmetom dodávateľskej faktúry č. 14PF458 (FO1400072) dodávateľa J. s.r.o., Bratislava v rozsahu deklarovanom na faktúre, u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovanej služby), a z toho dôvodu nemôže vzniknúť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa (žalobca).

63. V zmysle uvedeného správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 25.08.2016, ktorý spolu s výzvou č. 1464295/2016 zo dňa 25.08.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 16.09.2016. Žalobca v lehote určenej správcovi dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole nepredložil. Lehota uplynula dňom 06.10.2016, dňa 10.10.2016 spôsobom uvedeným v § 13 ods. 5 daňového poriadku doručil žalobca svoje vyjadrenie do elektronickej podateľne finančného riaditeľstva. Správca dane na základe tejto skutočnosti zaslal žalobcovi oznámenie č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016, že podané vyjadrenie zaevidované pod číslom 6/11589681/2016 dňa 10.10.2016 považuje za bezpredmetné, nakoľko bolo podané po lehote a v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie č. 4 zo dňa 19.10.2016, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume XXX,XX €. Splnomocnený zástupca žalobcu, spol. MST PARTNERS, s. r. o., podal voči rozhodnutiu odvolanie zaevidované v elektronickej podateľni dňa 10.11.2016 pod č. 6/12874515/2016.

64. Žalovaný tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením i napriek skutočnosti, že svoju písomnú verziu vyjadrenia sa dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihladením na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicke podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, považoval za nesprávne.

65. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku, písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodne vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. V tomto prípade správca dane zaslal odvolávajúcemu sa výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú žalobca prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že odvolávajúcí sa prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa odvolávajúceho sa k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. Podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane konal v súlade s daňovým poriadkom, keď listom č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil, že jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole považuje za bezpredmetné a vydal v zmysle § 68 ods.

3 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie č. 4. Správca dane svojím postupom neodňal právo žalobcu odstrániť jeho nedostatok podania, pretože tento nepostupoval v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, zmeškal lehotu na podanie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v Protokole a zmeškanie nie je možné odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neumožňuje správcovi dane predĺžovať lehotu, ktorú žalobca nedodrжал z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil základné právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v Čl. 46 ods. Ústavy SR.

66. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 31.12.2014 o prevzatí motorového vozidla EČ: I. XXXEK, továrenskej značky IVECO Eurocargo a súpis vykonaných prác bez podrobného popisu vykonaných opravárenských prác a spotreby materiálu, príjmový pokladničný doklad č. 8/15 zo dňa 13.01.2015 spol. J. s.r.o. neboli doklady preukazujúce reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom.

67. K tvrdeniu žalobcu, že svedecká výpoveď p. Č., účtovníčky spol. J. s.r.o., bola kľúčová k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že p. Č.C. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala o skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nebola účtovníčkou spol. J. s.r.o., čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období december 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, čo však neučinil.

68. Žalovaný k námietke, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uviedol, že v kontrolných výkazoch sú uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú realnosť zdaniteľných obchodov, realnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

69. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4Sžf/20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

70. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany daňového subjektu nestačí len všeobecné tvrdenie, ale musí ísť o objektivizované preukázanie.

71. Skutočnosť, že žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u daňového subjektu nie sú dodávateľské faktúry alebo iné listinné

doklady, ale reálne uskutočnenie nákupu tovarov a preukázanie ich použitia na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotná existencia faktúry alebo iného dokladu, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ dane ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar alebo službu skutočne dodal. Je na úvahe daňového subjektu, akým spôsobom mal zabezpečiť dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach.

72. Žalovaný bol názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na všetky zistené skutočnosti. Na základe poznatkov z vykonaného preverovania správca dane posúdil činnosť žalobcu ako činnosť vykonávanú s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH podľa názoru správcu dane nedodržiaval princíp fungovania mechanizmu dane a postupoval s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným nárokom na vrátenie DPH, ktorého reálne uskutočnenie nebolo preukázané. Žalovaný mal za to, že správca dane sa v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré mali význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. V danom prípade správca dane dodržiaval zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t. j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v danom obchodnom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH za zdaniteľný obchod, s cieľom získať daňovú výhodu, čo bolo v rozpore s platnou legislatívou.

73. Žalovaný vydal dňa 25.01.2017 napadnuté rozhodnutie č. 5/, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 5/ zo dňa 19.10.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určil žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume XXX,XX €, určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume X XXX,XX € a vyrubil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume X XXX,XX €.

74. V napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na obsah odvolania žalobcu podaného voči prvostupňovému rozhodnutiu č. 5/ a následne opísal zistený skutkový stav, podľa ktorého si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období august 2014 neoprávnené uplatnil odpočet DPH v celkovej sume X XXX,XX € na základe dodávateľských faktúr:

- č. F01400018 (č. int. 14PF264) zo dňa 29.08.2014 za vybudovanie koreňovej čistiarne v objekte na Muránskej ulici v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s.r.o., Bratislava,

- č. F01400017 (č. int. 14PF265) zo dňa 29.08.2014 za vyhotovenie bránového portálu v objekte novostavby na Muránskej ulici v celkovej sume X XXX,XX €, základ dane v sume X XXX,XX €, 20% DPH v sume XXX,XX € dodávateľa J. s.r.o., Bratislava.

75. Správca dane vykonával miestne zisťovanie v spol. J. s.r.o. z dôvodu preverenia zdaniteľných obchodov v auguste 2014 fakturovaného žalobcovi, o čom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 102713933/2016 zo dňa 14.03.2016, v ktorej uložil predložiť všetky doklady a písomnosti za zdaňovacie obdobie december 2014. Doklady a písomnosti požadované správcou dane J. F., konateľ spol. J. s.r.o. do 20.05.2016, nepredložil, do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 02.05.2016 uviedol, že spoločnosť nemala na adrese sídla ani na inej adrese výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov, na nič viac si nepamätá a doklady a písomnosti predloží správcovi dane do 16.05.2016. So správcou dane nespôlupracoval, doklady nepredkladal a dňa 07.06.2016 oznámil správcovi dane, že spol. J. s.r.o. zanikla na základe dobrovoľného výmazu z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť U.-C. T. s.r.o., Bratislava. Na základe tejto skutočnosti správca dane predvolal predvolaním č. 103304103/2016 C. B., splnomocneného zástupcu odvolávajúceho sa, ktorý sa bez ospravedlnenia na ústne pojednávanie v stanovenom termíne nedostavil. Rovnako aj p. C. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o., (predvolanie na vylúch svedka č. 103316204/2016) sa na ústne pojednávanie nedostavila, vo

svojom písomnom ospravedlnení uviedla, že spoluprácu so spoločnosťou J. s.r.o. ukončila v októbri 2015, všetky doklady, ktoré zostali po domovej prehliadke vykonanej pracovníkmi NAKA Nitre, zaslala konateľovi spol. J. s.r.o. NAKA na výzvu správca dane č. 103373079/2016 oznámila, že spol. J. s.r.o. neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014. Z uvedeného zisťovania správca dane a z verejne dostupných informácií vyplynulo, že spol. J. s.r.o. nemala vlastné ani prenajaté výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov, t. j. nemala žiadne materiálne a personálne podmienky na vykonávanie fakturovaných služieb.

76. Na základe vykonaného dokazovania a vyhodnotenia všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti správca dane dospel k záveru, že v žiadnom článku preverovaného obchodného reťazca sa nepotvrdila reálna existencia služby, t. j. spochybnenie služby správcem dane žalobca nepreukázal ani nijakým spôsobom nevyvrátil. Správca dane konštatoval, že žalobca si odpočítal daň z faktúr č. F01400018 (č. int. 14PF264) a č. F01400017 (č. int. 14PF265) neoprávnene v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom dodávateľských faktúr dodávateľa J. s.r.o., v rozsahu deklarovanom na faktúrach, žalobca nepreukázal, že služby uskutočnila osoba uvedená na faktúrach, u dodávateľa nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovanej služby), a z toho dôvodu nemôže vzniknúť nárok na odpočítanie DPH u odberateľa (žalobcu).

77. V zmysle vyššie uvedeného správca dane vyhotovil Protokol dňa 25.08.2016, ktorý spolu s výzvou č. 1464295/2016 zo dňa 25.08.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole, prevzal splnomocnený zástupca žalobcu dňa 16.09.2016. Žalobca v lehote určenej správcem dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole nepredložil. Lehota uplynula dňom 06.10.2016, dňa 10.10.2016 spôsobom uvedeným v § 13 ods. 5 daňového poriadku doručil žalobca svoje vyjadrenie do elektronickej podateľne finančného riaditeľstva. Správca dane na základe tejto skutočnosti zaslal žalobcovi oznámenie č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016, že podané vyjadrenie zaevidované pod číslom 6/11589681/2016 dňa 10.10.2016 považuje za bezpredmetné, nakoľko bolo podané po lehote a v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie č. 5 zo dňa 19.10.2016, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume X XXX,XX €. Splnomocnený zástupca žalobcu, spol. MST PARTNERS, s. r. o., podal voči rozhodnutiu odvolanie zaevidované v elektronickej podateľni dňa 10.11.2016 pod č. 6/12874319/2016.

78. Žalovaný tvrdenie žalobcu, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením i napriek skutočnosti, že svoju písomnú verziu vyjadrenia sa dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihliadnutím na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicke podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, považoval za nesprávne. Podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodne vyzrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela. V tomto prípade správca dane zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú odvolávajúci sa prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručienky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že odvolávajúci sa prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa odvolávajúceho sa k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. Podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Správca dane konal v súlade s daňovým poriadkom, keď listom č. 1617832/2016/Str zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil, že jeho vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole považuje za bezpredmetné a vydal v

zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie č. 5. Správca dane svojím postupom neodňal právo žalobcovi odstrániť jeho nedostatok podania, pretože tento nepostupoval v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, zmeškal lehotu na podanie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v Protokole a zmeškanie nebolo možné odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neumožňuje správcovi dane predlžovať lehotu, ktorú žalobca nedodrжал z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil jeho základné právo na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v čl. 46 ods. Ústavy SR.

79. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 30.08.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu rekonštrukcie do užívania a jednoduchý súpis vykonaných prác bez popisu spotreby materiálu a tovaru, výdavkové pokladničné doklady č. 14HV00080 zo dňa 18.09.2014, č. 14HV00081 zo dňa 18.09.2014 a príjmové pokladničné doklady spol. J. s.r.o. č. PP1400029 14.11.2014, ktoré nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. s.r.o. v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom.

80. K tvrdeniu žalobcu, že svedecká výpoveď p. Č., účtovníčky spol. J. s.r.o., je kľúčová k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že p. Č. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala v skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nebola účtovníčkou spol. J. s.r.o., čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole.

81. K návrhu žalobcu opätovne predvolať na výsluch svedka p. F., p. Č., p. B. a p. D. žalovaný uviedol, že:
- p. F., konateľ spol. J. s.r.o. od 25.06.2014 do 20.05.2016, bol správcom dane neúspešne opakovane predvolaný na ústne pojednávanie, svoju neprítomnosť neospravedlnil, požadované doklady nepredložil a so správcom dane naďalej nespolupracuje
- p. Č., účtovníčka spol. J. s.r.o. do októbra 2014, svoje vyjadrenie správcovi dane zaslala a jej predvolanie by neprinieslo nové informácie a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok zistení správcu dane
- p. B., splnomocnený zástupca spol. U.-C. T. s.r.o., od 29.06.2015 - 28.07.2016, spoločnosť U.-C. T. s.r.o. bola nástupnícka spoločnosť zaniknutej spol. J. s.r.o. zlúčenia. V čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu (dodania služby spol. U.-C. s.r.o. žalobcovi) v októbri 2014 nebol p. B. splnomocneným zástupcom, na predvolanie správcu dane reagoval zrušením plnomocenstva, t. j. jeho opakované predvolanie by do zdaniteľného obchodu nevneslo nové skutočnosti ani dôkazy
- p. D. bol konateľom nástupníckej spol. J. S. s.r.o., Bratislava, s ktorou sa zlúčila spol. U.-C. T. s.r.o. v čase od 23.02.2016 do 13.06.2016. Na základe tejto skutočnosti nebolo zrejmé, aké skutočnosti na objasnenie zdaniteľného obchodu a s ním súvisiace doklady môže poskytnúť p. D.. Správca dane v priebehu daňovej kontroly menovaného nepredvolal, nakoľko spol. J. S. s.r.o. sa stala nástupníckou spoločnosťou až odo dňa 15.09.2016 a daňová kontrola bola ukončená dňa 14.09.2016 doručením výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam Protokolu v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku, ale Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2014 až december 2014 bol daný na poštovú prepravu dňa 21.08.2014, teda v čase, keď spol. J. S. s.r.o. nebola nástupníckou spoločnosťou spol. U.-C. T. s.r.o., s ktorou sa zlúčila spol. J. s.r.o.

82. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období august 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, čo však neučinil.

83. Žalovaný k návrhu žalobcu, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uvádza, že v kontrolných výkazoch sú uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú realnosť zdaniteľných obchodov, realnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových

dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

84. Žalobca vyjadril nesúhlas so záverom správcu dane o nemožnosti odpočítania dane z dodávateľskej faktúry č. 14PF264 (F01400018), č. 14PF265 (F01400017) z dôvodu neexistencie registrovanej prevádzky alebo priestorov na podnikanie, resumé správcu dane je neopodstatnené. V tomto prípade žalovaný uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane v sume XXX,XX € z faktúry č. 14PF264 (F01400018) zo dňa 29.08.2014 za vybudovanie koreňovej čistiarne a v sume XXX,XX € z faktúry č. 14PF265 (F01400017) zo dňa 29.08.2014 za vyhotovenie bránového portálu v objekte novostavby na Muránskej ul. v Bratislave dodávateľa J. s.r.o. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, listinné dôkazy o skutočnej výstavbe, o vybudovaní koreňovej čistiarne a vyhotovení bránového portálu, okrem predložených dodávateľských faktúr č. 14PF264 (F01400018) a č. 14PF265 (F01400017). Správca dane nepoprel existenciu vybudovanej koreňovej čistiarne a vyhotovenie bránového portálu v objekte na Muránskej ulici v Bratislave, ale spochybnil osobu, ktorá dodala službu a bola deklarovaná na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Spol. J. s.r.o. nepredložila žiadne daňové a účtovné doklady a listinné dokumenty, ktorými by preukázala uskutočnené služby pre odvolávajúceho sa, v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, nepreukázala nákup materiálov a tovarov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala, v prípade nevykonania služieb vo vlastnej réžii, ich vykonanie subdodávateľským spôsobom. Žalobca na Muránskej ul. v Bratislave nemal u správcu dane evidovanú prevádzku ani žiadne priestory určené na podnikanie, nepreukázal správcovi dane, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne použil na účely svojho podnikania. To znamená že odpočítanie (uplatnenie) dane z dodávateľských faktúr tak, ako to vykonal žalobca bolo v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že správca dane na základe svojich zistení a dôkazov, postupoval v zmysle právnych platných predpisov, keď neuznal žalobcovi uplatnenie odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry č. 14PF264 (F01400018) a č. 14PF265 (F01400017). Žalovaný námietky žalobcu k uvedenej skutočnosti považoval za neopodstatnené.

85. Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4Sžf/20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

86. Žalovaný mal za to, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany daňového subjektu nestačí len všeobecné tvrdenie, ale musí ísť o objektivizované preukázanie.

87. Skutočnosť, že si žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u daňového subjektu nie sú dodávateľské faktúry alebo iné listinné doklady, ale reálne uskutočnenie nákupu tovarov a preukázanie ich použitia na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotná existencia faktúry alebo iného dokladu, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

88. Platiteľ dane ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových

povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnene očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar alebo službu skutočne dodal. Je na úvahe daňového subjektu, akým spôsobom mal zabezpečiť dôkazy, ktoré by preukázali dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach.

89. Žalovaný bol názoru, že správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na všetky zistené skutočnosti. Na základe poznatkov z vykonaného preverovania správca dane posúdil činnosť žalobcu ako činnosť vykonávanú s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania DPH. Žalobca napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v zákone o DPH podľa názoru správcu dane nedodržiaval princíp fungovania mechanizmu dane a postupoval s cieľom získania daňovej výhody neoprávneným nárokom na vrátenie DPH z obchodu, ktorého reálne uskutočnenie nebolo preukázané.

II. Žaloba.

90. Voči jednotlivým napadnutým rozhodnutiam č. 1/ až č. 5/ v samostatných podaných žalobách žalobca použil rovnakú argumentáciu a vzniesol identické námietky a považoval všetky napadnuté rozhodnutia a im predchádzajúce prvostupňové rozhodnutia správcu dane za nezákonné. Žalobca mal za to a tvrdil, že bol napadnutými rozhodnutiami žalovaného ukrátený na svojich právach, keďže v ich dôsledku mal uloženú povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel dane, ktorý by v prípade správneho postupu a rozhodnutia žalovaného vôbec nemal platiť. Napadnutými rozhodnutiami žalovaného ako aj im predchádzajúcimi prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane došlo zároveň k neoprávnenému zásahu do jeho základného práva vlastníť majetok (čl. 20 Ústavy SR), ako aj základného práva na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 ods. 1 Ústavy SR). Podľa názoru žalobcu boli dané dôvody na vyhovie podanej žaloby podľa 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP.

91. Po citácii zákonných ustanovení Ústavy SR (čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 1 písm. a/, čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1), zákona č. 563/2009 Z. z. (§ 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, § 13 ods. 1, ods. 5, ods. 8, ods. 9, ods. 10, § 14 ods. 1, ods. 3, § 20 ods. 1, ods. 2, ods. 3, § 21 ods. 1, ods. 2, ods. 4, § 28 ods. 5, § 63 ods. 5, § 68 ods. 3, § 74 ods. 3, ods. 4) a § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a stručnom opise priebehu daňového konania pred správcou dane a žalovaným, ktorého výsledkom bolo vydanie napadnutých rozhodnutí č. 1/ až č. 5/ žalobca konštatoval, že správca dane ako ani žalovaný sa vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami neriadili, v dôsledku čoho boli napadnuté rozhodnutia ako aj im predchádzajúce prvostupňové rozhodnutia nezákonné, arbitrárne a nepreskúmateľné.

92. Správca dane v rámci procesu daňovej kontroly zaslal žalobcovi Protokol o priebehu daňovej kontroly č. 1464177/2016 zo dňa 25.08.2016 s výzvou, aby sa k nemu v lehote 15 pracovných dní vyjadril. Uvedený Protokol ako aj výzva mu boli doručené dňa 16.09.2016.

93. Žalobca uviedol, že zaslal správcovi dane svoje vyjadrenie k Protokolu poštovou prepravou dňa 07.10.2016 a elektronicky podľa § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. dňa 10.10.2016. Lehota na vyjadrenie sa k danej výzve pritom uplynula dňa 07.10.2016. S prihliadnutím na ust. § 28 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. bolo preto zrejmé, že žalobca zaslal písomnú verziu svojho vyjadrenia správcovi dane včas.

94. Správca dane listom zo dňa 14.10.2016 žalobcovi oznámil, že jeho vyjadrenie k Protokolu č. 1464177/2016 považuje za bezpredmetné z dôvodu jeho oneskoreného podania (dňa 10.10.2016). Poukázal v ňom pritom na skutočnosť, že lehota na podanie vyjadrenia k Protokolu uplynula dňa 07.10.2016.

95. Prvostupňové rozhodnutia č. 1/ - č. 5/ boli následne vydané bez toho, aby správca dane postupoval podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. a teda bez toho, aby sa zaoberal jeho vyjadrením k Protokolu. Správca dane vo všetkých prvostupňových rozhodnutiach pritom ani len neodôvodnil na základe čoho sa nezaoberal vyjadrením žalobcu k Protokolu. Uvedená okolnosť založila nepreskúmateľnosť

prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ktorého postup tým, že neprihliadal na vyjadrenie žalobcu k Protokolu o priebehu daňovej kontroly, resp. neuplatnil zákonom stanovený postup na odstránenie prípadných nedostatkov podania navyše nebol zákonný a ani správny.

96. S ohľadom na skutočnosť, že žalobca podal svoje vyjadrenie k Protokolu v písomnej forme (poštou) včas, mal správca dane v súlade s § 13 ods. 10 za použitia § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. vyzvať žalobcu, aby v určenej lehote zaslal toto vyjadrenie elektronicky podľa § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., pokiaľ by na účely splnenia povinnosti § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. nepovažoval za dostatočné vyjadrenie žalobcu k Protokolu, podané elektronicky dňa 10.10.2016. Bolo pritom bez akýchkoľvek pochyb zrejme, že vyjadrenie daňového subjektu k Protokolu nemalo povahu podania, ktoré má mať predpísanú štruktúrovanú formu (viď § 13 ods. 10 za použitia § 14 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.).

97. Podľa žalobcu správca dane tým, že v danom prípade nepostupoval podľa § 13 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z., resp., že prípadne s ohľadom na § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. automaticky neakceptoval vyjadrenie žalobcu k Protokolu, podané elektronicky dňa 10.10.2016, odňal žalobcovi právo odstrániť nedostatok jeho podania (priznané § 13 ods. 10, za použitia § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z.) a v končnom dôsledku aj právo na to, aby sa v konaní postupovalo podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Takýto postup správcu dane odporoval dotknutým ustanoveniam zákona č. 563/2009 Z. z., porušil základné právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu, garantované v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a preto je v právnom štáte (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR) neudržateľný.

98. Na vyššie uvedené okolnosti poukázal žalobca v ním podanom odvolaní, pričom žalovaný na odvolanie žalobcu vo všetkých napadnutých rozhodnutiach uviedol, že „správca dane tým, že neprihliadal na vyjadrenie žalobcu k Protokolu postupoval správne. Poukázal pritom na skutočnosť, že v danej veci správca dane zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole s termínom predloženia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú žalobca prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručenky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v Protokole, za deň doručenia sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúci po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že žalobca prevzal zásielku až dňa 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa žalobcu k zisteniam správcu dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 06.10.2016. podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.“

99. Takéto závery žalovaného obsiahnuté v napadnutých rozhodnutiach podľa žalobcu neboli správne a uviedol k nim nasledovné:

- Správca dane v liste zo dňa 14.10.2016, konštatoval, že lehota na podanie vyjadrenia k Protokolu uplynula žalobcovi dňa 07.10.2016. Názor žalovaného uvedený v Napadnutom rozhodnutí, podľa ktorého táto lehota mala uplynúť už dňa 06.10.2016, považoval preto za nesprávny a výslovne účelový, - Účelovosť a nepravdivosť záveru žalovaného uvedeného v predchádzajúcom odstavci potvrdzuje aj tá skutočnosť, že ak už zo zákona č. 563/2009 Z. z. platí 15 dňová lehota na doručenie uloženej zásielky na pošte, mal správca dane v zmysle bodu 21.1 písm. a) poštových podmienok - všeobecná časť (vnútroštátny styk) Slovenskej pošty vyznačiť na zásielke 15 dňovú odbernú lehotu. Ak by tak správca dane učinil a odberná lehota by žalobcovi skutočne uplynula dňa 14.09.2016 ako tvrdí žalovaný, pošta by žalobcovi zásielku dňa 16.09.2016 nemohla vydať (viď bod 21.1 písm. a/ poštových podmienok - všeobecná časť /vnútroštátny styk/ Slovenskej pošty). Platí preto, že buď žalobca prevzal zásielku počas 15 dňovej lehoty na jej doručenie v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., (tak ako to napokon aj vyplýva z listu správcu dane zo dňa 14.10.2016) alebo správca dane nevyznačil na zásielku odbernú lehotu 15 dní v dôsledku čoho žalobcovi bola vydaná zásielka dňa 16.09.2016 po uplynutí 15 dňovej lehoty na jej doručenie v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z. (avšak v štandardnej 18 dňovej odbernej lehote). Ak by platila prvá alternatíva bolo by nepochybné, že žalobca podal svoje vyjadrenie k Protokolu. Ak by platila druhá zo spomínaných alternatív bolo by zjavné, že postupom správcu dane (nevyznačením odbernej lehoty 15 dní na zásielku) by v konečnom dôsledku bola pre žalobcu skrátená doba, v ktorej sa mohol vyjadriť k Protokolu, resp. postupom správcu dane bol žalobca uvedený do omylu ohľadne

plynutia lehoty na vyjadrenie k Protokolu kontroly, čo nemôže byť na ťarchu žalobcu. Aj z tohto aspektu preto platí, že žalobca podal žalovanému svoje vyjadrenie k Protokolu včas.

- Ak už žalovaný dospel k záveru, že lehota na podanie vyjadrenia k Protokolu mala (na podklade údajov z doručenky) uplynúť už dňa 06.10.2016, mal žalobcovi v zmysle § 74 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. umožniť, aby sa s predmetnou doručenkou oboznámil a mohol sa k nej vyjadriť, keďže táto nebola predmetom skúmania v prvostupňovom konaní. K takémuto postupu zo strany žalovaného preukázateľne nedošlo čím žalovaný porušil § 74 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. a v konečnom dôsledku aj porušil žalobcovo právo na súdnu a inú právnu ochranu garantované v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

100. Na základe uvedeného žalobca zastával názor, že žalovaný mal jeho odvolaniam (nakoľko boli dôvodné) vyhovieť, resp. pred vydaním napadnutých rozhodnutí umožniť žalobcovi, aby sa oboznámil s doručenkou (na podklade ktorej dospel žalovaný k záveru, že lehota žalobcu na vyjadrenie sa k Protokolu uplynula už dňa 06.10.2016), aby sa žalobca k tejto doručenke mohol vyjadriť. Keďže sa tak nestalo, všetky napadnuté rozhodnutia žalovaného boli nezákonné, a to na podklade § 191 ods. 1 písm. g) SSP. Vada v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP pritom dopadá aj na prvostupňové rozhodnutia.

101. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach uviedol, že žalobca v priebehu vykonania daňovej kontroly predložil dodávateľské faktúry od spol. J. s.r.o., pričom žiadne iné doklady nepredložil. Ďalej správca dane uviedol, že „ak si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť preukázané, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený v deklarovanom rozsahu subjektom uvedeným vo faktúre. Samotná existencia dodávateľskej faktúry nie je relevantným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu. Skutočnosť, že platiteľ prijal od iného platiteľa faktúru, ktorá však nie je podložená reálnym dodaním tovaru alebo služby, neumožní platiteľovi odpočítať daň uvedenú vo faktúre.“

102. V ďalšom texte odôvodnení prvostupňových rozhodnutí však bolo uvedené, že žalobca predložil aj doklady o úhrade prijatých faktúr ako aj odovzdávacie protokoly.

103. S týmto rozporom sa prvostupňové rozhodnutia nijakým spôsobom nevysporiadali. V ich odôvodneniach nebolo obsiahnuté ani žiadne vyhodnotenie predložených dokladov o úhrade prijatých faktúr ako ani odovzdávacích protokolov s ohľadom na ich výrokovú časť, čo priamo odporuje § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. za použitia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Rozhodnutia boli preto nepreskúmateľné a arbitrárne zároveň, v dôsledku čoho neoprávnene zasiahli do základného práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 ods. 1 Ústavy SR).

104. Na odvolania žalobcu žalovaný vo všetkých napadnutých rozhodnutiach priznal, že žalobca predložil odovzdávacie protokoly ako aj príjmové pokladničné doklady, avšak žalovaný tieto podklady nevyhodnotil za dôkaz o reálnom uskutočnení fakturovaných prác.

105. K tomu žalobca (v súlade s už podaným odvolaním) uviedol, že okrem podrobného opisu uskutočňovania zdaniteľných obchodov so spol. J. s.r.o. a poskytnutia súvisiacich vysvetlení ako aj zodpovedania kladených otázok pracovníckam správcu dane p. Ing. Y. a Ing. B. A., poskytol jednotlivé preberacie protokoly s rozpisom prác a materiálu k prijatým faktúram vystaveným spol. J. s.r.o., o čom svedčí Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 21.07.2016. Práve preberacie protokoly opatrené podpisom príslušnej osoby jednoznačne preukazovali vykonanie služieb v nich uvedených spolu s podrobným opisom a boli vierohodným podkladom pre vystavenie faktúry. Takto vykonané služby poskytnuté spol. J. s.r.o. boli následne fakturované žalobcovi.

106. Rovnako žalobca poskytol správcovi dane aj potvrdenia o úhradách jednotlivých faktúr, za vykonané služby, ktoré tiež osvedčovali reálnosť dodaných služieb. V zmysle potvrdení o úhradách faktúr možno konštatovať, že žalobca riadne v príslušných obdobiach uskutočnil úhrady faktúr vystavených spol. J. s.r.o., nakoľko objednané služby mu boli poskytované zo strany spol. J. s.r.o. riadne, v zmysle jeho požiadaviek a vzájomných dohôd.

107. Žalobca tak ako už v priebehu daňovej kontroly opakovane deklaroval, že pri objednávaní služieb komunikoval s pánom J. F., konateľom spol. J. s.r.o., prevažne telefonicky alebo prostredníctvom emailovej komunikácie. Emailovú komunikáciu žiaľ nevedel žalobca doložiť z technických príčin, nakoľko mu predčasom bol znefunkčnený program Microsoft Outlook, v ktorom sa nachádzala celá emailová

komunikácia s p. F.. Žalobca tiež opakovane uviedol, že pri poskytovaní služieb spol. J. s.r.o. vždy na dohodnuté miesto poslala remeselníkov, robotníkov, resp. subdodávateľov, ktorí dohodnuté práce vykonali. Žalobca neskúmal, kto boli dané osoby a na základe akého vzťahu vykonávajú ním objednané služby v mene spol. J. s.r.o., nakoľko to nebolo jeho povinnosťou a nebolo ani v jeho záujme, zisťovať či dané osoby boli zamestnancami dodávateľa, resp. v akom boli zmluvnom vzťahu. Príslušné osoby boli vždy pripravené a dostatočne informované o službách, ktoré boli objednané žalobcom a ktoré mali poskytnúť, vrátane spôsobov, akým ich majú poskytnúť a o podrobnostiach či požiadavkách žalobcu.

108. V tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžf 1/2011 a 6Sžf 10/2012. Najvyšší súd Slovenskej republiky v týchto rozhodnutiach uviedol, že „v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. avšak, a tu je potrebné zase súhlasiť so stanoviskom žalobcu, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. ... Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu.“

109. Z citovaného právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že žalobca nenesie dôkazné bremeno týkajúce sa v preukázaní skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal a nemal na ne vplyv. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nemal povinnosť preverovať dôveryhodnosť a podnikateľskú činnosť spol. J., s.r.o. Takéto preverenie ani objektívne nebolo možné, keďže žalobca nemal prístup do daňovej a účtovnej evidencie svojho obchodného partnera. Z citovaného právneho názoru najvyššieho súdu tiež vyplýva, že žalobca taktiež nenesie dôkazné bremeno v preukazovaní vnútorných pomerov svojho obchodného partnera a spôsobu jeho podnikania, keďže na ne nemal žiaden vplyv. Prenášanie negatívnych následkov na žalobcu bolo za tejto situácie neprípustné. Žalobca v konaní preukázal, že predmetné práce vykonané boli a žalobca za ne spol. J., s.r.o. zaplatil. Postup žalovaného, ktorý žalobcu zaťažoval dôkazným bremenom neúmerným spôsobom (z priebehu konania mal žalobca dojem, že pre žalovaného by bolo dostatočné iba ak by boli práce vykonané pred očami jeho zamestnancov), opomínal jednoznačné dôkazy, resp. ich hodnotil absurdným spôsobom, nie je v súlade s názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a so zákonom.

110. Z vyššie uvedeného bolo zrejmé, že žalobca predložil správcovi dane všetky dôkazy o realizácii zdaniteľného plnenia, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať (iné /napr. kamerový záznam o poskytnutí služieb spojený s prípadnou notárskou zápisnicou, osvedčujúcou poskytnutie týchto služieb/ napokon z dôvodu ich neúčelnosti a neprimeranosti ani nemal k dispozícii). Za týchto okolností mal správca dane považovať realizáciu zdaniteľného plnenia za preukázanú a ním ako platiteľom dane uplatnený odpočet DPH za oprávnený. Opačný záver správcu dane ako aj žalovaného v preskúmaných rozhodnutiach bol preto nezákonný, pričom trpí vadou v zmysle § 191 ods. 1 písm. c) a f) SSP.

111. K dokazovaniu žalobca uviedol, že správca dane uvádzal, že dňa 14.03.2016 vykonal miestne zisťovanie u dodávateľského subjektu spol. J. s.r.o., nakoľko mu však neboli predložené žiadne doklady, požiadaval o ich predloženie v dodatočnej lehote. Z dôvodu nepredloženia dokladov ani v dodatočnej lehote, správca dane predvolal konateľa p. J. F. na ústne pojednávanie. Dňa 02.05.2016 oznámil konateľ správcovi dane pri preverovaní poskytnutia fakturovaných služieb žalobcovi, že „sa nepamätá, ale potrebné zistiť a doložiť“. V následnej komunikácii so správcou dane oznámil konateľ p. F., že spol. J. s.r.o. zanikla a jej právnym nástupcom je U.-C. T. s.r.o., ktorého konateľa p. C. B. správca dane predvolal na ústne pojednávanie. Uvedená osoba na predvolanie nereagovala. Správca dane tiež zaslal predvolanie p. C. Í. Č., účtovníčke spol. J. s.r.o., ktorá však svoju neúčasť na ústnom pojednávaní ospravedlnila z dôvodu veľkej vzdialenosti správcu dane od miesta jej bydliska. Pani Č. zároveň uviedla, že spoluprácu so spol. J. s.r.o. ukončila v októbri 2015, pričom všetky doklady po vykonaní prehliadky pracovníkmi Národnej kriminálnej agentúry v Nitre zaslala konateľovi (pozn. v uvedenom čase bol konateľom p. F.). Národná kriminálna agentúra v Nitre uviedla v rámci poskytnutia súčinnosti správcovi dane, že spol. J.

s.r.o. neboli zabavené prijaté dodávateľské faktúry a výdavkové pokladničné doklady za kontrolované obdobie.

112. Z uvedených skutočností následne správca dane vyvodil záver, že nebolo dostatočne preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom prijatých faktúr od spol. J. s. r. o., a nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti (dodanie fakturovaných služieb), v dôsledku čoho nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u odberateľa (žalobcu).

113. S týmto záverom žalobca nesúhlasil a považoval ho za nesprávny. Ak by aj nešlo o záver nesprávny celkom zjavne išlo o záver predčasný, pričom v tejto súvislosti žalobca poukázal na nedostatočné zistenie skutkového stavu správcom dane a nesprávny úradný postup pri výkone daňovej kontroly u neho.

114. Z uvedeného postupu správcu dane opísaného v Protokole vyplývalo, že po obdržaní informácie od p. Č., ktorá údajne účtovné doklady spol. J. s.r.o. odovzdala p. F., túto informáciu správca dane u p. F. ďalej nepreveroval a účtovné doklady spoločnosti, resp. iné dôkazy v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku sa ďalej nijakým spôsobom nesnažil získať.

115. S poukazom na vyššie citované inštitúty predvolania, predvedenia či dožiadania, došlo k nevyužitiu možnosti dožiadania iného správcu dane v mieste bydliska p. Č., za účelom zabezpečenia jej výpovede, pričom jej svedeckú výpoveď možno označiť za kľúčovú, nakoľko v rozhodnom období bola účtovníčkou spol. J. s.r.o. a mala by vedieť objasniť najmä skutočnosti týkajúce sa skutočného výkonu činnosti spoločnosti a účtovnej dokumentácie, s ktorou prišla do styku.

116. Namiesto využitia predmetných inštitútov sa správca dane uspokojil len s odpoveďou p. Č., že od októbra 2015 už nie je účtovníčkou spoločnosti a že sa na výsluch svedka nedostaví z dôvodu neprimeranej vzdialenosti správcu dane od jej bydliska.

117. Správca dane podľa názoru žalobcu rovnako nedostatočne postupoval v prípade výsluchu p. C. B., konateľa spol. U.-C. T. s.r.o. ako právneho nástupcu spol. J. s.r.o., u ktorého sa mohol opakovane snažiť o zabezpečenie ústneho pojednávania, resp. využiť vyššie citovaný inštitút predvedenia. V tejto súvislosti zároveň žalobca poukázal na skutočnosť, že na základe údajov z obchodného registra sa stala právnym nástupcom spol. U.-C. T. s.r.o. v priebehu daňovej kontroly žalobcu spol. J. S. s.r.o. Správca dane v rámci priebehu daňovej kontroly však túto spoločnosť, resp. jej štatutárny orgán nekontaktoval a potrebné informácie a dôkazy k predmetnej daňovej kontrole ani nezískaval.

118. V nadväznosti na vyššie uvedené okolnosti navrhoval žalobca v podanom odvolaní vyslúchnuť p. F., p. Č., p. B. a p. D. za účelom získania informácií o účtovných dokladoch vystavených žalobcovi; informácií, kde sa nachádzajú predmetné účtovné doklady; získania emailovej komunikácie so žalobcom od p. F., preukazujúcu objednanie poskytnutých služieb a dohodnutie detailných podmienok ich poskytnutia ako aj súvisiacich dokumentov a informácií.

119. Z obsahu všetkých napadnutých rozhodnutí vyplýva, že žalovaný na doplnenie dokazovania rezignoval. Pokiaľ ide o navrhované výpovede dospel žalovaný k záveru, že by nemali vplyv na výsledok zistení správcu dane.

120. Pokiaľ išlo o požiadavku žalobcu uvedenú v odvolaní, ktorou žalobca požadoval, aby boli preverené existujúce kontrolné výkazy, žalovaný vo všetkých napadnutých rozhodnutiach uviedol, že v kontrolných výkazoch boli uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo financií, teda nepreukazujú realitu zdaniteľných obchodov. Z napadnutých rozhodnutí vyplývalo, že žalovaný existujúce kontrolné výkazy nepreveril.

121. Žalobca zastával názor, že jeho návrhy na vypočutie p. F., p. Č., p. B. a p. D. boli opodstatnené a preto bol žalovaný povinný v tomto smere doplniť dokazovanie.

122. Podľa žalobcu nemal opodstatnenie ani postup žalovaného, ktorý na účely konania nepreveril existujúce kontrolné výkazy. Ak z kontrolných výkazov (ako aj samotný žalovaný uviedol) vyplývali údaje

z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb, bolo zrejmé, že takýto dôkaz by pochopiteľne mal (navyše za okolností chýbajúcich dokladov spol. J. s.r.o.) vplyv na naplnenie účelov dokazovania v zmysle § 24 ods. 2 a 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Vykonaním tohto dôkazu by sa napokon aj naplnila zásada upravená v § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorej „Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.“ Žalovaný preto mal preveriť údaje v kontrolných výkazoch.

123. Nakoľko žalovaný v konaní o odvolaní nedoplnil dokazovanie navrhovaným smerom, resp. za tým účelom nezrušil napadnuté prvostupňové rozhodnutia, bolo zrejmé, že postupoval protiprávne a preto všetky napadnuté rozhodnutia naplňali predpoklady na ich zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP. V časti, v ktorej žalovaný neodôvodnil dôvod, pre ktorý nepristúpil k výsluchu p. F., p. B. a p. D., boli napadnuté rozhodnutia nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP).

124. Osobitne vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu č. 1/ žalobca poukázal na to, že z jeho obsahu vyplývalo, že žalovaný na účely potvrdenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane neakceptoval využitie stavby Správcovský dom - Jazdecký klub Devín žalobcom na podnikateľské účely, ani žalobcu ako stavebníka a vlastníka tejto stavby. Dodávky z uplatnených faktúr však boli realizované v priestoroch žalobcu na Kremelskej ul., nie v priestoroch Správcovského domu - Jazdecký klub Devín. Uvedenú skutočnosť si preverili aj pracovníčky správcu dane na miestnom zisťovaní.

125. Závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí č. 1/ v tejto časti nezodpovedali existujúcemu skutkovému stavu a preto predstavovali dôvod na jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP.

126. Osobitne vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu č. 2/ a č. 5/ žalobca argumentoval identicky tým, že z týchto napadnutých rozhodnutí vyplývalo, že žalovaný na účely potvrdenia im predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutí správcu dane neakceptoval využitie stavby Správcovský dom - Jazdecký klub Devín žalobcom na podnikateľské účely.

127. Žalovaný odmietol prihladiť na skutočnosť, že bol stavebníkom tejto stavby na učenej dodacej adrese (Muránska ul.), pričom objednaný tovar si ako stavebník a budúci vlastník realizovanej stavby nechal priviesť na miesto stavby. Poukázal na to, že v priebehu daňovej kontroly doložil pracovníckam správcu dane Stavebné povolenie Mestskej časti Bratislava Devín zo dňa 23.11.2006, avšak žalovaný tieto okolnosti bezdôvodne nezohľadnil. Pracovníckam žalovaného na miestnom zisťovaní na uvedenej stavbe bol sprístupnený aj tovar dodaný na základe posudzovanej faktúry zo dňa 18.09.2014.

128. Podľa žalobcu, existencia samotného stavebného povolenia, ktoré mu bolo vydané, nasvedčovala tomu, že žalobca bol vlastníkom realizovanej stavby. Opak by musel vyplývať iba zo zmluvných vzťahov medzi žalobcom a treťou osobou, ktorého existenciu by žalobca musel tvrdiť a zároveň žalovanému preukázať. Žalobca však netvrdil a ani nepreukázal, že by nebol vlastníkom predmetnej rozostavanej stavby Správcovského domu.

129. Tiež bolo nepochybné, že v priestoroch rozostavanej stavby sa nemohla nachádzať žiadna prevádzka, výrobné či administratívne priestory. Uvedené preto nedokazovalo, že dodávky tovaru na adresu tejto stavby neboli určené na jeho podnikateľskú činnosť. Zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplývalo, že by dodávky tovaru na rozostavané stavby boli vyňaté z podnikateľskej činnosti stavebníka a teda, že by ohľadne nich nebolo možné realizovať odpočet DPH.

130. Závery žalovaného v napadnutých rozhodnutiach č. 2/ a č. 5/, podľa ktorých neakceptoval využitie stavby Správcovský dom žalobcom na podnikateľské účely treba považovať za nezákonné až arbitrárne, čo zakladá dôvod na ich zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c), e), f) SSP.

131. Vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu č. 3/ a č. 4/ žalobca nič navyše neuviedol.

III. Vyjadrenie žalovaného.

132. Žalovaný sa k žalobám vyjadril písomne dňa 19.04.2017 vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 1/ a č. 2/, podaním zo dňa 21.04.2017 k napadnutým rozhodnutiam č. 3/ a č. 4/ a dňa 27.04.2017 k napadnutému rozhodnutiu č. 5/. Vo všetkých svojich vyjadreniach, obsahovo obdobných žalovaný rovnako právne argumentoval k vzneseným žalobným námietkam a žiadal všetky žaloby ako nedôvodné zamietnuť, pričom mal za to, že všetky napadnuté rozhodnutia ako aj im predchádzajúce všetky prvostupňové rozhodnutia správcu dane boli vydané v súlade s platnou legislatívou a skutkový a právny stav bol dostatočne zistený.

133. Žalovaný v úvode všetkých svojich vyjadrení k jednotlivým napadnutým rozhodnutiam č. 1/ až č. 5/ stručne opísal priebeh daňovej kontroly, zistenia správcu dane a jeho závery k preverovaným obchodom za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014 (mesiace júl, august, október, november, december), ktoré boli predmetom daňovej kontroly a následne zaujal totožné stanovisko k vzneseným žalobným námietkam.

134. Námietku, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením k Protokolu napriek tomu, že písomnú verziu vyjadrenia dal na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. s prihliadnutím na § 28 ods. 5 daňového poriadku včas a elektronicky podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku dňa 10.10.2016, žalovaný považoval za nesprávnu. Po citácii ust. § 31 ods. 3 daňového poriadku uviedol, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole s termínom predloženia vyjadrenia najneskôr do 15 pracovných dní s poučením o následkoch jeho nedodržania, ktorú žalobca prevzal dňa 16.09.2016. Podľa doručky poštový doručovateľ vyznačil deň 30.08.2016 ako dátum opakovaného doručenia a uloženia zásielky. Deň uloženia zásielky je rozhodujúci pre plynutie lehoty na predloženie vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Za deň doručenia písomnosti sa považuje posledný deň 15 dňovej lehoty začínajúcej po dni uloženia písomnosti, t. j. 14.09.2016 (bez ohľadu na skutočnosť, že žalobca prevzal písomnosť až 16.09.2016), odkedy plynie lehota 15 pracovných dní na doručenie vyjadrenia sa žalobcu k zisteniam správcovi dane podľa § 31 ods. 5 daňového poriadku. V zmysle uvedeného posledný deň na predloženie vyjadrenia uplynul dňom 05.10.2016. Podľa žalobcu podal svoje vyjadrenie sa na poštovú prepravu dňa 07.10.2016, t. j. oneskorene, podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Žiadne ustanovenie daňového poriadku neukladá správcovi dane predĺžovať lehotu, ktorú žalobca nedodržiaval z dôvodu pochybenia na jeho strane, a preto správca dane neporušil základné právo odvolávajúceho sa na súdnu a inú právnu ochranu garantovanú v čl. 46 ods. Ústavy SR. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca spája dve nespojitelné veci, a to odbernú lehotu podľa poštových podmienok (18 dní po dni uloženia písomnosti), ktorými sa riadi Slovenská pošta, a.s. a deň doručenia písomností podľa daňového poriadku, v zmysle ktorého postupuje správca dane (15-ty deň po dni uloženia písomnosti).

135. K tvrdeniu žalobcu, že vypočutie p. F., p. Č., p. B. a p. D.W., bolo kľúčové k objasneniu skutočného výkonu fakturovaných služieb, žalovaný uviedol, že :

- p. Č. vo svojom písomnom vyjadrení uviedla, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani brigádnikov, nemala sklady, neúčtovala o skladových zásobách a dodávateľské faktúry a pokladničné doklady jej osobne alebo emailom doručoval p. F., od októbra 2015 nebola účtovníčkou spol. J. s.r.o., čiže jej svedecká výpoveď by v nijakom smere neovplyvnila výsledok zistení správcu dane uvedených v Protokole, ktorý bol podkladom rozhodnutia správcu dane

- p. F., konateľ spol. J. s.r.o. od 25.06.2014 do 20.05.2016, bol správcom dane neúspešne opakovane predvolaný na ústne pojednávanie, svoju neprítomnosť neospravedlnil, požadované doklady nepredložil a so správcom dane naďalej nespolupracoval

- p. B., splnomocnený zástupca spol. U.-C. T. s.r.o. od 29.06.2015 - 28.07.2016, spol. U.-C. T. s.r.o. bola nástupnícka spoločnosť zaniknutej spol. J. s.r.o. titulom zlúčenia. V čase uskutočnenia zdaniteľného obchodu (dodania služby spol. U.-C. s.r.o. odvolávajúcemu sa) v októbri 2014 nebol p. B. splnomocneným zástupcom, na predvolanie správcu dane reagoval zrušením plnomocenstva, t. j. jeho opakované predvolanie by do zdaniteľného obchodu nevneslo nové skutočnosti ani dôkazy

- p. D. bol konateľom nástupníckej spol. J. S. s.r.o., Bratislava, s ktorou sa zlúčila spol. U.-C. T. s.r.o. v čase od 23.02.2016 do 13.06.2016. Na základe tejto skutočnosti nebolo zrejmé, aké skutočnosti na objasnenie zdaniteľného obchodu a s ním súvisiace doklady by mohol poskytnúť p. D.. Správca dane v priebehu daňovej kontroly menovaného nepredvolal, nakoľko spol. J. S. s.r.o. sa stala nástupníckou spoločnosťou až odo dňa 15.09.2016 a daňová kontrola bola ukončená dňa 14.09.2016 doručením výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam Protokolu v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku spolu s protokolom za

zdaňovacie obdobia júl 2014 až december 2014, ktorá bola daná na poštovú prepravu dňa 21.08.2014, teda v čase keď spol. J. S. s.r.o. nebola nástupníkom spol. U.-C. T. s.r.o., s ktorou sa zlúčila spol. J. s.r.o.

136. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť p. F., p. B., p. D. alebo p. Č. preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovanom období november 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania. Žalobca žiadne doklady a listinné dôkazy správcovi dane nepredložil.

137. Žalovaný k návrhu žalobcu, aby správca dane preveril existujúce kontrolné výkazy uviedol, že v kontrolných výkazoch sú uvedené údaje z faktúr o dodaní a prijatí tovarov a služieb v členení, ktorého vzor ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR, teda nepreukazujú realnosť zdaniteľných obchodov, realnosť preveruje správca dane na základe predložených daňových dokladov a písomností v zmysle § 24 daňového poriadku, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

138. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 4Sžf/20/2011, v ktorom sa uvádza: „pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Súd dáva do pozornosti, že podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou na predložených faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúr. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH“.

139. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že primárnou povinnosťou toho, kto požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je preukázať, že na jeho vrátenie má právny nárok. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na dokladoch. Pritom zo strany žalobcu nestačilo len všeobecné tvrdenie, ale malo ísť o objektivizované preukázanie.

140. Skutočnosť, že si žalobca splnil povinnosť predložiť doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nebola postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia hospodárskych operácií. Základnou podmienkou priznania nároku na odpočítanie dane u žalobcu je uskutočnenie zdaniteľného obchodu. V prípade, ak zdaniteľný obchod podľa faktúry nebol uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH.

141. Podľa platnej legislatívy v daňovom konaní určuje procesný postup 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 určitú skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo, či si treba obstaráť ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť ich vierohodnosť.

142. Podľa žalovaného, ktorý vychádzal zo spisového materiálu, bolo evidentné, že v danom prípade správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s ustanovením § 44 až 47 daňového poriadku a dokazovanie vo veci viedol podľa § 24 ods. 2, ods. 3 a ods. 4 daňového poriadku. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a vo vydanom rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel v danej veci k správne právnemu záveru. V danom prípade správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t.j. hodnotil právne úkony

podľa skutočného obsahu. Skutočným obsahom v danom obchodnom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH za zdaniteľné obchody, s cieľom získať daňovú výhodu, čo bolo v rozpore s platnou legislatívou.

143. V rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 8Sžf/34/2012 bolo okrem iného uvedené, že je na samotnom subjekte, aby už v daňovom konaní tvrdil a preukazoval existenciu prevádzaného tovaru a v tomto smere sa nespoliehal na aktivizmus súdu v prieskume rozhodnutia, z ktorého v konečnom dôsledku vo vzťahu k skutkovým zisteniam súd vychádza. Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, žalovaný nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Aj takéto informácie odrážajú stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácií podnikateľského prostredia a dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme, aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci.

144. Žalovaný osobitne k napadnutému rozhodnutiu č. 1/ uviedol, že žalobca predložil správcovi dane preberacie protokoly zo dňa 31.07.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu rekonštrukcie na Kremelskej ulici v Bratislave a jednoduchý súpis vykonaných prác bez popisu spotreby materiálu a tovaru, konkrétnych činností pri stavebných prácach, výdavkové pokladničné doklady zo dňa 13. a 14.08.2014, príjmové pokladničné doklady spol. J. s. r. o., zo dňa 13. a 14.08.2014, ktoré však nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Z dôvodu úplného zistenia skutkového stavu správca dane zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane u dodávateľa žalobcu, výsledkom ktorého bolo zistenie, že spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup tovarov a materiálov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala vykonanie týchto služieb subdodávateľským spôsobom, t. j. nepotvrdila reálnosť predkladaných dokladov zo strany žalobcu.

145. Osobitne k napadnutému rozhodnutiu č. 2/ žalovaný uviedol, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 01.11.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu fakturácie - motorové vozidlo Renault Midlum, EČ I. XXXMO so súpisom vykonaných prác bez popisu spotrebovaného materiálu, výdavkový pokladničný doklad zo dňa 14.11.2014, príjmový pokladničný doklad spol. J. s. r. o., zo dňa 14.11.2014, ktoré však nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Výsledkom preverovania správca dane u dodávateľa žalobcu bolo zistenie, že spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup tovarov a materiálov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala vykonanie týchto služieb subdodávateľským spôsobom.

146. Zo zistení správca dane z vlastných zdrojov a informácií z verejne dostupných zdrojov bolo zistené, že žalobca mal sídlo na adrese uvedenej v obchodnom registri na Kremelskej ulici v Bratislave a na Muránskej ulici v Bratislave, i napriek uvedeniu na faktúre nemal žalobca žiadnu prevádzku, výrobné priestory, resp. administratívne priestory súvisiace s výkonom jeho činnosti. Žalobca predložil správcovi dane stavebné povolenie Mestskej časti Bratislava - Devín zo dňa 23.11.2006, ktorým bola povolená stavba „Správcovský dom - Jazdecký klub Devín“ na pozemku p. č. XXX/X na základe nájomnej zmluvy uzatvorenej s vlastníkom pozemku Jozefom Paczeltom, ktoré podpísal vtedajší starosta Mestskej časti Bratislava - Devín Jozef Paczelt. V súčasnosti vlastníkom daného pozemku je spol. B. - W., S. X. F., O. XX, I. na základe kúpnej zmluvy zo dňa 01.10.200á a zámennej zmluvy zo dňa 03.09.2015. Správcovi dane žalobca nepreukázal vlastnícke právo, poprípade skutočnosť, že prijaté plnenia bezprostredne súviseli s uskutočnenými plneniami, s ktorými bol spojený nárok na odpočítanie dane.

147. Osobitne k napadnutému rozhodnutiu č. 3/ žalovaný uviedol, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 01.12.2014 o prevzatí motorových vozidiel a súpisy vykonaných prác bez podrobného popisu vykonaných opravárenských prác a spotreby materiálu, príjmové pokladničné doklady spol. J. s. r. o., a výdavkové pokladničné doklady, ktoré však neboli dokladmi preukazujúcimi

reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľských faktúrach. Túto skutočnosť potvrdilo aj zistenie, že spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup tovarov a materiálov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala vykonanie týchto služieb vo vlastnej réžii, resp. subdodávateľským spôsobom.

148. Osobitne k napadnutému rozhodnutiu č. 4/ žalovaný uviedol, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 31.12.2014 o prevzatí motorového vozidla EČ I. XXXEK, továrenskej značky IVECO Eurocargo a súpis vykonaných prác bez podrobného popisu vykonaných opravárenských prác a spotreby materiálu, príjmový pokladničný doklad spol. J. s. r. o., zo dňa 13.01.2015, ktoré však neboli dokladmi preukazujúcimi reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre. Túto skutočnosť potvrdilo aj zistenie, že spol. J. s. r. o., (dodávateľ žalobcu) v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup tovarov a materiálov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala vykonanie týchto služieb vo vlastnej réžii, resp. subdodávateľským spôsobom, t. j. nemohla reálne uskutočniť fakturované práce.

149. Osobitne k napadnutému rozhodnutiu č. 5/ žalovaný uviedol, že žalobca predložil správcovi dane preberací protokol zo dňa 31.08.2014 o prevzatí a odovzdaní predmetu rekonštrukcie do užívania a jednoduchý súpis vykonaných prác bez popisu spotreby materiálu a tovaru, konkrétnych činností pri stavebných prácach, výdavkové pokladničné doklady zo dňa 18.09.2014, príjmové pokladničné doklady spol. J. s. r. o., zo dňa 14.11.2014, ktoré však nepreukazovali reálne uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom deklarovaným na dodávateľskej faktúre, len poskytovali informáciu o hotovostnej platbe. Spol. J. s. r. o., v kontrolovanom období nemala žiadne výrobné ani skladovacie priestory, nemala zamestnancov ani brigádnikov, fakturované služby nemala v predmete činnosti, nepreukázala nákup tovarov a materiálov, ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nepreukázala vykonanie týchto služieb vo vlastnej réžii, resp. subdodávateľským spôsobom.

IV. Posúdenie skutkových tvrdení a právnej argumentácie.

150. Krajský súd v Bratislave ako správny súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 11 ods. 1 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo na nariadenom pojednávaní konanom za prítomnosti oboch procesných strán a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1/, č. 2/, č. 3/ nebolo vydané v súlade so zákonom a žalobné námietky odôvodňovali ich zrušenie, naproti tomu žalobné námietky vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 4/ a č. 5/ správny súd vyhodnotil ako nedôvodné.

151. 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.

152. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

154. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

155. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., 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 správneému určení a vyrubeniu dane.

156. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

157. Podľa § 3 ods. 6 veta prvá zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

158. Podľa § 13 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., podanie možno urobiť písomne alebo ústne do zápisnice.

159. Podľa § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., podanie urobené elektronickými prostriedkami sa podáva prostredníctvom elektronickej podateľne podľa § 33 ods. 2 alebo prostredníctvom elektronickej podateľne ústredného portálu verejnej správy a musí byť podpísané zaručeným elektronickým podpisom osoby, ktorá ho podáva. Ak daňový subjekt chce doručovať finančnej správe písomnosti elektronickými prostriedkami, ktoré nebudú podpísané zaručeným elektronickým podpisom, oznámi správcovi dane údaje potrebné na doručovanie na tlačive podľa vzoru uverejneného na webovom sídle finančného riaditeľstva a uzavrie so správcom dane písomnú dohodu o elektronickom doručovaní. Dohoda obsahuje najmä náležitosti elektronického doručovania, spôsob overovania elektronického podania a spôsob preukazovania doručenia.

160. Podľa § 13 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z., na podanie osoby podľa § 14 ods. 1, ktoré nebolo doručené finančnej správe elektronickými prostriedkami spôsobom podľa odseku 5, sa odseky 8 a 9 vzťahujú primerane, okrem podania podľa § 14 ods. 3.

161. Podľa § 14 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 finančnej správe má:

- a) daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
- b) daňový poradca za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní,
- c) advokát za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní,
- d) zástupca neuvedený v písmenách b) a c) za daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, ktorého zastupuje pri správe daní.

162. Podľa § 14 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. na podanie, ktoré má predpísanú štruktúrovanú formu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu a ktoré osoba podľa odseku 1 doručila inak ako elektronickými prostriedkami spôsobom podľa § 13 ods. 5, sa neprihliada.

163. Podľa § 20 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní je nevyhnutná. V predvolaní súčasne upozorní na právne následky nedostavenia sa. Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.

164. Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., predvolaná osoba je povinná dostaviť sa na predvolanie správcu dane. Neúčasť na úkone pri správe daní je možné ospravedlniť zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví ani po opakovanom predvolaní, môže správca dane požiadať o jej predvedenie. Správca dane, ktorým je colný úrad, môže takú osobu predviesť daňovému úradu alebo colnému úradu sám.

165. Podľa § 20 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., o predvedenie podľa odseku 2 správca dane požiada príslušný útvar Policajného zboru. O predvedenie profesionálnych vojakov alebo príslušníkov ozbrojených zborov požiada správca dane služobný úrad, v ktorom je predvolaný služobne zaradený.

166. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, môže požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov pri správe daní iného vecne príslušného správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie

alebo rýchlejšie. Dožiadany správca dane je povinný žiadosti vyhovieť alebo oznámiť dôvody, pre ktoré dožiadaniu nemôže vyhovieť.

167. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., daňový subjekt preukazuje: a) skutočnosťami, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosťami, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosťami, 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.

168. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosťami nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

169. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane preukazuje skutočnosťami o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosťami všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

170. Podľa ustanovenia § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

171. Podľa § 28 ods. 5 zákona č. 363/2009 Z. z., lehota je zachovaná, ak je v posledný deň lehoty vykonaný úkon u správcu dane alebo podanie odovzdané na poštovú prepravu alebo prijaté elektronickými prostriedkami a urobené v súlade s § 13 ods. 5 na adresu elektronickej podateľne, ktorú prevádzkuje finančné riaditeľstvo, alebo na adresu elektronickej podateľne správcu dane, ktorým je obec. Ak nemožno doručiť podanie do elektronickej podateľne z dôvodov na strane správcu dane, lehota sa považuje za zachovanú, ak je podanie doručené najbližší nasledujúci pracovný deň po odstránení prekážok na strane správcu dane. Rovnako je lehota zachovaná, ak najneskôr v piaty pracovný deň je podanie urobené podľa § 13 ods. 6.

172. Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosťami boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

173. Podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

174. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlásovaného Národnou bankou Slovenska.

175. Podľa § 19 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi (ods. 1). Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (ods. 2).

176. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

177. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., 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 (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

178. Úlohou správneho súdu v danom prípade je preskúmať zákonnosť postupu správnych orgánov pri vydávaní preskúmaných rozhodnutí ako aj zákonnosť týchto rozhodnutí v rozsahu žalobných námietok.

179. Správny súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správnych orgánov podľa SSP je povinný posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či náležite zistil vo veci skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi ako aj dôkazmi nachádzajúcimi sa v administratívnom spise a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe z hľadiska toho, či takéto namietané procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Súd preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi. V zákonom predpísanom postupe realizovanom v zákonom stanovenej lehote je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré musí mať zákonom predpísané náležitosti. Každé rozhodnutie správneho orgánu musí spĺňať všetky zákonom naň kladené formálne náležitosti, t. j. musí byť vydané v písomnej forme, vecne príslušným správnym orgánom. Musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať všetky zákonom požadované náležitosti.

180. Osoby dotknuté rozhodnutím správneho orgánu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav arbitrárnosti, znamenajúci porušenie ústavou garantovaného základného práva, majúci za následok nepreskúmateľnosť takéhoto rozhodnutia.

181. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je preveriť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tejto súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia si zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom

dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

182. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si platiteľ (žalobca) môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje ich materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry (aj keď obsahujúcej všetky zákonné náležitosti), ako aj preukazovanie zaplatenia vo faktúre uvedených súm pokladničnými dokladmi, resp. prevodnými bankovými príkazmi, nie sú dostatočným predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/18/2019 zo dňa 04.02.2020). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. 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. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zák. o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

183. Správny súd v tomto kontexte poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (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 daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

184. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno“. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe označené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani

konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

185. V zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13 zo dňa 13.2.2014 (Maks Pen EOOD) smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktivitami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť ex offio vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet DPH, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

186. Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

187. Určenie opatrení, ktoré možno v tom- ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho -ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

188. Správny súd dospel k záveru, že v danej veci správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie) a v daňovom konaní postupovali zákonne a správne v súlade s ustálenou praxou a v žiadnom z preverovaných obchodných vzťahov nepožadovali od žalobcu preukazovanie žiadnych takých skutočností, ktoré by nebol schopný a možný poskytnúť, nepožadovali splnenie takých povinností, ktoré by mali plniť jeho dodávatelia.

189. Pri konštatovaní tohto záveru správny súd vychádzal z obsahu administratívneho spisu, pričom zistil, že žalobca - obchodná spoločnosť v posudzovaných mesiacoch roku 2014 si uplatnil nárok na

nadmerný odpočet najmä od dodávateľa spol. J. s. r. o., ktorý mal pre neho dodať stavebný materiál a vykonať stavebné práce ako aj uskutočniť servis a opravu motorových vozidiel žalobcu. Zároveň si žalobca uplatnil nadmerný odpočet za opravu varnej rúry zn. A. od dodávateľa A. s. r. o. (jedna faktúra napadnutého rozhodnutia č. 3/) a za dodávku dreva od dodávateľa spol. O. G. Slovakia s. r. o. (jedna faktúra napadnutého rozhodnutia č. 2/). Správca dane za účelom preukázania uskutočnenia deklarovaných a fakturovaných skutočností dodávateľom spol. J. s. r. o., vykonal šetrenie u tohto dodávateľa.

190. Potom musí správny súd zhodne so žalovaným (správcom dane) uzavrieť, že nebolo v daňovom konaní preukázané dodanie stavebného tovaru, resp. stavebných prác a servisných a opravárenských prác motorových vozidiel v zmysle predložených faktúr žalobcovi jeho dodávateľom spol. J., s. r. o., tak ako to deklaroval žalobca. Správca dane postupoval správne keď sa neuspokojil iba s predložením faktúr potvrdzujúcich uskutočnenie proklamovaných dodávok materiálov a služieb (stavebných a servisných/opravárenských prác) od tohto dodávateľa žalobcu, ale začal preverovať reálnosť týchto obchodných transakcií, t. j. či k nim skutočne mohlo dôjsť tak, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach a potom v rámci vykonávania dokazovania bližšie preveroval uskutočnenie týchto obchodov. Správca dane správne vyžadoval predloženie ďalších dôkazov o vykonaní stavebných prác na objekte Správcovsky dom jazdeckého klubu Devín, bránového portálu a koreňovej čistiarene ako aj servisných a opravárenských prác motorových vozidiel, pretože iba faktúry, súpis materiálu a prevedených prác, prípadne doklad o zaplatení preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu, nie aj jeho materiálnu časť (reálne dodanie tovaru, uskutočnenie prác) nie sú postačujúce a dostatočne vypovedajúce o reálnom uskutočnení dodávky materiálu a dodania služby. K tomuto záveru prispieva aj skutočnosť, že žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné a dôvodné od neho požadovať, na zabezpečenie toho, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom, čím riskoval stratu svojho práva na odpočet DPH. Žalobca nepredložil ani zmluvy o dodávkach materiálov a stavebných prác (zmluvy o dielo), resp. objednávok tovarov a služieb ako aj servisných/opravárenských prác na vozidlách.

191. Vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR a Súdneho dvora EÚ správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH, rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov, obsahujú podrobné odôvodnenie podporujúce prijatie v nich uvedených záverov vyúsťujúce do ich výrokov, a to vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 4/ a č. 5/ ako celku, ako aj obchodu uplatneného vo faktúre o oprave motorového vozidla Renault Midlum, ktorá bola obsahom napadnutého rozhodnutia č. 2/ a dvoch uplatnených faktúr za servis motorových vozidiel (napadnuté rozhodnutie č. 3/), vo vzťahu k dodávateľovi týchto servisných prác a opravy vozidla spol. J., s. r. o.

192. Napadnuté rozhodnutie č. 4/ - odpočítanie dane z faktúry dodávateľa spol. J. - oprava vozidla Iveco Eurocargo. Podľa správneho súdu odôvodnenie tohto napadnutého rozhodnutia je uskutočnené v dostatočnom rozsahu, taktiež je riadne zistený skutkový stav pre posúdenie veci, pričom žalovaný dostatočne a logicky vysvetlil svoj prijatý záver. Zároveň žalovaný logicky a jasne uviedol prečo nepokladal na potrebný výsluch účtovníčky spol. J. s. r. o., a uspokojil sa s jej písomným svedectvom a tiež prečo nevypočul konateľov nástupníckych spoločností po spol. J..

193. Napadnuté rozhodnutie č. 5/ - 2 faktúry dodávateľa spol. J. - stavebné práce vstupná brána a koreňová čistiareň. Správny súd uvádza, že v napadnutom rozhodnutí správca dane nespochybnil ich vybudovanie ale to, že dodávky týchto prác pre žalobcu vykonal vo faktúrach uvedený dodávateľ spol. J. s. r. o.

194. V prípade oboch týchto rozhodnutí (č. 4/ a 5/) žalovaný, resp. správca dane vykonal dôsledné šetrenie skutkového stavu za účelom preukázania materiálneho plnenia dodávok opravy motorového vozidla a stavebných prác u ich dodávateľa (spol. J. s. r. o.) a zistil, že tento v danom období takéto práce nemohol žalobcovi dodať, nakoľko nedisponoval žiadnymi svojimi pracovníkmi a ani brigádnikmi, fakturované služby nemal v predmete svojej činnosti, nebol preukázaný nákup stavebných materiálov a iných tovarov (polomotor), ktoré boli potrebné k výkonu fakturovaných služieb a ani nebolo preukázané, že v prípade nevykonania týchto služieb vo vlastnej réžii, došlo k ich vykonaniu subdodávateľským spôsobom. Tieto skutočnosti jednoznačne vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane - písomné vyjadrenie bývalej účtovníčky spol. J. s. r. o. p. Č., ktorá vykonávala účtovníctvo do októbra 2015. V daňovom konaní bol vypočutý konateľ spol. J. s. r. o., p. F., ktorý pred správcom dane nedokázal

nijako bližšie uvedené obchody ozrejmiť (uviedol, že spoločnosť nemala žiadne výrobné a skladovacie priestory, nemala zamestnancov) a miesto toho, aby predložil správcom dane žiadané doklady na ďalšom ústnom pojednávaní, tak ako to prisľúbil, písomne oznámil mu zánik spol. J. s. r. o., zlúčením so spol. U.-C. T. s. r. o. a ďalej so správcom dane nekomunikoval. Podľa názoru správneho súdu neobstojí námietka žalobcu o potrebe vypočutia konateľa spol. J. s. r. o., resp. nástupníckej spol. U.-C. T. s. r. o., (zástupca p. B. v období od 29.06.2015 - 28.07.2016, ktorý na predvolanie správcu dane reagoval zrušením plnomocenstva) a konateľa (p. D.) ďalšej nástupníckej spoločnosti J. S. s. r. o., Bratislava, s ktorou sa zlúčila spol. U.-C. T. s. r. o. v čase od 23.02.2016 do 13.06.2016. Ak mal žalobca vedomosť o dokladoch a listinných dokumentoch, ktoré by mohli predložiť títo zástupcovia (konatelia) p. F., p. B. a p. D., preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu v kontrolovaných mesiacoch roku 2014, mal možnosť ich predložiť v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania alebo odvolacieho konania, čo však neučinil. V posudzovanom období zástupcovia nástupníckych spoločností po zaniknutom dodávateľovi žalobcu nemali žiadnu priamu ani sprostredkovanú interakciu so žalobcom, stali sa nástupníkom až po rozhodnom posudzovanom období v čase konania daňovej kontroly. Ak existovali relevantné doklady preukazujúce poskytnutie fakturovaných plnení žalobcovi dodávateľom mal možnosť ich predložiť na svojom výsluchu konateľ spol. J. s. r. o., príp. ich mohol dodatočne doručiť správcovi dane tak, ako to uviedol pri svojom výsluchu. Výsluch konateľov nástupníckych spoločností by bol celkom zrejme nadbytočný a nehospodárny a nevedol by k získaniu takýchto dokladov.

195. Záverom ohľadom posúdenia zákonnosti napadnutých rozhodnutí č. 4/ a č. 5/ musí správny súd uviesť, že v preskúmanom daňovom konaní vo vzťahu k týmto rozhodnutiam nezistil žiadne také namietané procesné porušenia daňového konania, ktoré by mohlo spôsobiť nezákonnosť týchto napadnutých rozhodnutí. Má za to, že vo veci bolo konajúcimi orgánmi verejnej správy vykonané riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, bol náležite zistený skutkový stav veci a správca dane a žalovaný v preskúmaných rozhodnutiach prihliadli na všetko čo vyšlo v konaní najavo. Obe preskúmané rozhodnutia obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú v zodpovedajúcom rozsahu a logicky odôvodnené. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými skutočnosťami (námietkami) relevantnými pre posúdenie veci, podrobne rozobral predložené dôkazy ako aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného č. 4/ a č. 5/, ako aj správcu dane sú vecne správne, neprisvedčil žalobným námietkam a preto žaloby voči týmto napadnutým rozhodnutiam ako nedôvodné v súlade s § 190 SSP zamietol.

196. Vo vzťahu ku všetkým napadnutým rozhodnutiam žalovaného (č. 1/ až č. 5/) a im predchádzajúcim prvostupňovým rozhodnutiam ako aj postupu správcu dane v daňovom konaní správny súd uvádza, že ani jeden z administratívnych spisov neobsahuje oboma účastníkmi uvádzané písomné vyjadrenie žalobcu k Protokolu, ktoré malo byť žalobcom zasielané elektronicky a tiež poštou dňa 07.10.2016. Každý z administratívnych spisov obsahuje len Plnú moc na zastupovanie žalobcu udelenú dňa 05.10.2016 jeho právnomu zástupcovi (doručené správcovi dane dňa 10.10.2016), Úradný záznam zo dňa 11.10.2016, obsahom ktorého je konštatovanie správcu dane o tom, že posledný deň lehoty na vyjadrenie žalobcu k Protokolu bol 07.10.2016, pričom však žalobca sa vyjadril až dňa 10.10.2016 a táto skutočnosť bola oznámená žalobcovi správcom dane písomnosťou zo dňa 14.10.2016. Vzhľadom na takéto zistenie o závere žalovaného ohľadom odvolacej námietky žalobcu o včasnosti podania jeho vyjadrenia k Protokolu je treba konštatovať, že takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise a správny súd nedokáže posúdiť včasnosť podania vyjadrenia žalobcu k Protokolu. Správny súd zároveň uvádza, že napriek tomu, že v zmysle § 31 daňového poriadku bola výzva správcu dane adresovaná žalobcovi na vyjadrenie sa k Protokolu podľa poštovej doručky dňa 30.08.2016 uložená na pošte a potom bola fikcia doručenia (15 dní) dňa 14.09.2016 a lehota - 15 pracovných dní teda uplynula dňa 06.10.2016 mal sa správca dane s vyjadrením žalobcu zaoberať meritórne, keďže tento výzvu osobne prevzal na pošte 16.09.2016 a zrejme sa k nej v stanovenej lehote 15 pracovných dní aj písomne vyjadril. Túto skutočnosť však správny súd nedokáže posúdiť vzhľadom na vyššie uvedené - nezaloženie vyjadrenia žalobcu v administratívnych spisoch. V prípade, ak sa správca dane s vyjadrením žalobcu k Protokolu nezaoberal, dôvodiac uplynutím stanovenej lehoty tak pochybil, avšak zároveň je treba povedať, že takéto pochybenie nie je takej intenzity, že by spôsobovalo nezákonnosť postupu, resp. nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. Výklad ustanovení o doručovaní uložením na pošte v prípade následného osobného prebratia doručovanej zásielky adresátom je vykladaný žalovaným príliš formalisticky a v prípade osobného prevzatia písomnosti účastníkom daňového konania (žalobcom) v odbernej lehote mal by sa s takýmto podaným vyjadrením správny orgán meritórne vysporiadať.

197. Vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu č. 1/ správny súd uvádza, že v danom prípade išlo o uplatnenie DPH z celkovo 3 faktúr vystavených dodávateľom spol. J. s. r. o. pre žalobcu ako odberateľa v mesiaci júl 2014. Predmetom dodávok mali byť stavebné práce a materiály - parotesná izolácia, paropriepustná izolácia, dezinfekcia medzikrovia a výmena plastových okien a dverí v objekte (stavbe) žalobcu. Napadnuté rozhodnutie č. 2/ - išlo o uplatnenie z dvoch faktúr, z čoho jedna sa týkala dodávky dreva od dodávateľa spol. O. G. S. s. r. o. Podľa odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí (č. 1/, č. 2/) predmetné práce mali byť vykonávané v objekte Správcovský dom - jazdeckého klubu Devín o čom mal žalobca predložiť stavebné povolenie zo dňa 23.11.2006 podpísané Jozefom Paczeltom vtedajším starostom a terajším konateľom žalobcu. Z obsahu stavebného povolenia by potom muselo jasne vyplývať kto bol stavebníkom predmetnej stavby a kde sa stavba realizovala. Takýto dôkaz (stavebné povolenie) sa však v administratívnych spisoch vedených vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 1/ a č. 2/ nenachádza a preto takéto odôvodnenie týchto napadnutých rozhodnutí nemá oporu v administratívnom spise. Žalovaný svoje napadnuté rozhodnutia okrem iných skutočností odôvodnil aj práve existenciou stavebného povolenia danej stavby. Taktiež záver žalovaného o tom, že mu zo strany žalobcu nebolo preukázané, že práve žalobca bol stavebníkom danej stavby, že došlo k jej výstavbe a dokončeniu a že by žalobca stavbu používal na svoje podnikateľské účely nie je preukázaný žiadnym dôkazom nachádzajúcim sa v administratívnom spise. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí č. 1/ neuviedol z akých skutočností vyvodzuje takýto prijatý záver, keďže v administratívnom spise nie sú žiadne dôkazy (správca dane žiadne dokazovanie v tomto smere nevykonal) o napr. vykonaní ohliadky daného objektu, z ktorých by mohol takýto záver vyplývať (že nedošlo k výstavbe objektu, resp. jeho ukončeniu, resp. že v ňom žalobca nemá prevádzku). Zároveň správny súd uvádza, že nie je zrejmé ako žalovaný k takýmto záverom dospel, keďže z administratívneho spisu nevyplýva, že by k týmto skutočnostiam bol vypočutý konateľ žalobcu, resp. p. G. ako osoba uvedená vo faktúre o dodávke dreva - napadnuté rozhodnutie č. 2/, taktiež nebol predložený stavebný denník stavby, z obsahu ktorého by sa dalo zistiť kto bol stavebníkom, kto staviteľom (dodávateľom stavebných prác) a kedy sa stavba uskutočnila.

198. Preto je namieste zrušiť napadnuté rozhodnutia č. 1/, č. 2/ žalovaného a to z dôvodu, že prijatý záver ohľadom uplatnených faktúr o dodávkach stavebných materiálov a stavebných prác nemá oporu v administratívnom spise, správca dane nezistil skutkový stav v rozsahu dostatočnom na riadne posúdenie veci (stavba Správcovského domu jazdeckého klubu Devín) ako aj nepreskúmateľnosti týchto napadnutých rozhodnutí v tejto časti.

199. Napadnuté rozhodnutie č. 3/ sa týka uplatneného nároku na vrátenie DPH z celkovo 3 faktúr, dve sa týkali vykonania servisu motorových vozidiel žalobcu dodávateľom spol. J. s. r. o., a jedna opravy parnej rúry zn. A.. Správny súd poukazuje na to, že prvostupňové rozhodnutie vo svojom odôvodnení sa vôbec nezmieňuje o úhrade faktúry za opravu parnej rúry. V napadnutom rozhodnutí č. 3/ a jeho odôvodnení už žalovaný síce uviedol, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry za opravu kuchynského prístroja - parnej rúry dodávateľa A., s. r. o., Bratislava, avšak úplne opomenul čo i len náznakom odôvodniť prečo sa tak stalo. Takémuto záveru žalovaného absentuje akékoľvek zisťovanie skutkového stavu veci, ktoré by ho odôvodňovalo takýto záver prijať a zároveň napadnuté rozhodnutie je v tejto časti nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

200. Zároveň však správny súd uvádza, že ostatné námietky týkajúce sa napadnutého rozhodnutia č. 1/, 2/, 3/ ohľadom dodávateľa týchto stavebných prác spol. J. s. r. o., resp. vykonania servisu motorových vozidiel spol. J. s. r. o. správny súd vyhodnotil ako nedôvodné a to s poukazom na body 190, 191 a 194 tohto rozsudku, z odôvodnenia ktorých vyplýva záver, že v tejto časti sú tieto napadnuté rozhodnutia dostatočne odôvodnené a žalobné námietky v tejto časti nie sú dôvodné.

201. Na základe zistených skutočností súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia č. 1/, č. 2/ a č. 3/ žalovaného je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. d), e), f) SSP z dôvodu ich nepreskúmateľnosti, nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, resp. z dôvodu rozpornosti skutkového stavu veci, ktorý zobral za základ napadnutého rozhodnutia žalovaný z obsahom administratívneho spisu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude viazaný vysloveným právnym záverom súdu (§ 191 ods. 6 SSP) a bude jeho povinnosťou vo veci konať, v novom konaní doplniť dokazovanie v naznačenom smere, doplniť administratívny spis o stavebné povolenie, podrobne uviesť zistený skutkový stav, a to v zodpovedajúcom rozsahu na posúdenie veci a vydať nové rozhodnutia, ktoré náležite odôvodní a

vysporiada sa v ňom so všetkými pre rozhodnutie podstatnými skutočnosťami, ktoré z riadne zisteného skutkového stavu vyplývajú.

202. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 1/, č. 2/ a č. 3/ podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech v konaní bol žalobcovi tento nárok priznaný v plnom rozsahu, pričom podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením.

203. Vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam č. 4/, č. 5/ správny súd o práve na náhradu trov konania rozhodol v súlade s § 168 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, žiadne trovy konania si neuplatnil a ani mu žiadne nevznikli a ide o orgán štátnej správy.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť. Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia súdu. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy (§ 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal.

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, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania 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 a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).