

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/73/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200511
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2020:8018200511.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členov senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD., v právnej veci žalobcu KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., so sídlom Spišské Podhradie, Štefánikova 492/38, IČO: 44789815, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. Marcel Mašan, s.r.o., so sídlom Veľký Slavkov, Školská 257, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 18. júna 2018 číslo: 101181414/2018 na základe správnej žaloby takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.

Stručný priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (správca dane) vykonal u žalobcu (ďalej aj kontrolovaný daňový subjekt, daňový subjekt) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty, ktorú začal dňa 15.07.2016 za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014, 2. štvrtrok 2014, 3. štvrtrok 2014, za obdobie január až august 2015. Dňa 05.09.2016 rozšíril predmetnú daňovú kontrolu o zdaňovacie obdobie október a november 2014. Počas výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa prijatých a uskutočnených zdanieľných obchodov na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014, v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane na základe prijatých faktúr od spoločnosti LUPTY s.r.o., Slovenská 49, Prešov. Správca dane v rámci kontroly zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2014 uplatnil odpočítanie dane v sume 3 986,00 eur od dodávateľa LUPTY s.r.o., Prešov z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 01.06.2014, z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 05.06.2014, z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 06.06.2014, z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 15.06.2014, z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 28.06.2014 a z faktúry č. XXXX/XXXX zo dňa 30.06.2014. Predmetom fakturácie bolo vykonanie demontáže strešnej krytiny a dodanie tovarov a strojov súvisiacich s dodaním tejto služby.

2. Správca dane zistil, že spoločnosť LUPTY s.r.o. dňa 08.11.2014 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BAU - prof. s.r.o., Karpatské námestie 10, Bratislava. Spoločnosť BAU - prof. s.r.o. zanikla dňa 22.11.2014 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou STANEX Trade, s.r.o., Hlavná 50, Prešov. Spoločnosť STANEX Trade, s.r.o. zmenila dňa 17.12.2014 obchodné meno a sídlo spoločnosti na FMB Group s.r.o., Skalická cesta 17, Bratislava a dňa 05.08.2015 zanikla v dôsledku v zlúčenia so spoločnosťou VENON Group s.r.o., Tomášikova 50/A, Bratislava. Podľa výpisu z obchodného registra

Okresného súdu Bratislava I. spoločnosť VENON Group s.r.o. dňa 26.07.2016 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BANDREAL Ba, s.r.o., Horná 26, Banská Bystrica. Spoločnosť BANDREAL Ba, s.r.o. bola dňa 30.11.2016 dobrovoľne vymazaná. Právnym nástupcom sa stala spoločnosť STAVAP PLUS s.r.o., Budička 11, Trnie.

3. Správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane daňového subjektu BANDREAL Ba, s.r.o., Banská Bystrica o preverenie skutočností v súvislosti s vystavenými faktúrami. Daňový úrad Banská Bystrica v odpovedi uviedol, že zamestnancom správcu dane sa nepodarilo získať telefonický kontakt na A. A., konateľa spoločnosti BANDREAL Ba, s.r.o. Z uvedeného dôvodu sa zamestnanci správcu dane dostavili na adresu sídla tejto spoločnosti za účelom vykonania miestneho zisťovania a overenia sídla spoločnosti. Zistili, že na adrese Horná 26, Banská Bystrica sa sídlo spoločnosti BANDREAL Ba s.r.o. pravdepodobne nenachádza, ani nikto z jej zamestnancov. Na jednej z veľa schránok boli názvy dvoch subjektov (BENEFICE SLOVAKIA s.r.o. a Bussinesin.eu s.r.o.) a pri nich bol len perom dopísaný názov spoločnosti BANDREAL Ba, s.r.o. Kancelária správcu budovy bola zatvorená a ani v okolitých kanceláriách nikto nebol. Zamestnanci správcu dane vykonali miestne zisťovanie u konateľa daňového subjektu BANDREAL Ba s.r.o. A. A. na adrese jeho trvalého bydliska Na Uhlisku 20, Banská Bystrica, kde sa nachádza bytový dom. Pri vchodových dverách sa nachádzali bytové zvončeky, na jednom z nich zvonček s označením „A.“, po zazvonení sa nikto neozval, ako aj na ďalších dvoch iných zvončekoch. Daňový úrad Banská Bystrica zaslal predvolanie konateľovi spoločnosti BANDREAL Ba s.r.o., v ktorom určil deň ústneho pojednávania. Poštová zásielka sa vrátila na daňový úrad s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Dožiadaný správca dane konštatoval, že na základe uvedeného nebolo možné preveriť požadované informácie a doklady.

4. Správca dane dňa 25.10.2016 vykonal miestne zisťovanie u kontrolovaného daňového subjektu za účelom obhliadky podnikateľských priestorov spoločnosti a podania vysvetlenia k otázkam správcu dane. Miestneho zisťovania sa zúčastnil konateľ spoločnosti KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o. G. L., Ten na otázky správcu dane uviedol, že nevie povedať, kto inicioval spoluprácu so spoločnosťou LUPTY s.r.o., či ich kontaktoval dodávateľ alebo to bolo opačne. Daňový subjekt KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o. vyhľadával na internete leštičky. Bolo v ich záujme tieto stroje zakúpiť. Nespomína si kto vystupoval za spoločnosť LUPTY s.r.o., za spoločnosť KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o. to bol jedine on ako konateľ spoločnosti. Písomné zmluvy, ani objednávky medzi spoločnosťami neboli uzatvorené, práce boli vykonané na nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza na Železničnom riadku. Vykonané práce preberal G. L. osobne od zástupcu spoločnosti LUPTY s.r.o., na ktorého meno si nevie spomenúť. Stavebný denník nebol vedený, a ani iné doklady pri preberaní prác neboli odovzdávané. Faktúry taktiež boli odovzdávané osobne G. L., ale nevie si spomenúť, kto mu ich odovzdával. Faktúry boli uhrádzané v hotovosti. Správca dane o tom spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní zo dňa 24.10.2016.

5. Správca dane žiadosťou o poskytnutie údajov zo dňa 09.01.2017 požiadal Kriminálny úrad finančnej správy o predloženie výpisu z evidencie registra obyvateľstva, aby overil trvalý pobyt osoby L. F., ktorá bola konateľkou spoločnosti LUPTY s.r.o. v čase od 17.07.2013 do zániku spoločnosti 07.11.2014. V odpovedi zo dňa 09.01.2017 bol správcovi dane potvrdený trvalý pobyt osoby L. F.. Správca dane dožiadaním zo dňa 18.01.2017 požiadal miestne príslušného správcu dane o výsluch L. F.. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov v prílohe svojej odpovedi zo dňa 14.03.2017 zaslal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 14.03.2017 vo veci vypočutia svedka, v ktorej svedok L. F. uviedla, že ona nemá vedomosť o vykonávaní podnikateľskej činnosti spoločnosti LUPTY s.r.o., pretože na základe generálnej plnej moci konal v mene spoločnosti C. D.. L. F. uviedla, že nemá vedomosť, či spoločnosť mala zamestnancov, ani kto vystavoval a podpisoval v mene spoločnosti faktúry, že nepozná spoločnosť KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., ani jej konateľa G. L.. Tiež, že všetky účtovné doklady sa nachádzajú u C. D.. Ďalej uviedla, že spoločnosť LUPTY s.r.o. fungovala až na základe C. D., ktorý ju oslovil, aby založili spoločnosť. Ona v tom čase mala psychické problémy, liečila sa, preto splnomocnila C. D. zastupovaním spoločnosti. Na základe toho, že ona sa stala konateľkou, jej poslal 250,- eur.

6. K osobe C. D. správca dane v spolupráci s Kriminálnym úradom finančnej správy zistil, že C. D. zastupoval aj ďalšie spoločnosti (PreShov H+R, s.r.o., MPV Consult, s.r.o.). Správca dane zistil, že za obchodné spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. a MPV Consult, s.r.o. pri spísaní predmetnej notárskej zápisnice konal C. D., a to na základe plnomocenstiev, ktoré mu mali byť udelené osobami L. A. a C. L.. V týchto prípadoch správca dane zistil, že predmetné osvedčenie o pravosti podpisu malo byť vyhotovené

v Prešove dňa 26.08.2015 notárkou JUDr. G. H. a ňou podpísané, a že L. A. nikdy nemala vydaný občiansky preukaz č. Y Notársky úrad JUDr. G. H. nikdy neosvedčil podpis L. A. s č. O XXXXXX/XXXX. K plnomocenstvu C. L. pre C. D. zo dňa 26.08.2015 správca dane zistil, že predmetné osvedčenie o pravosti podpisu malo byť vyhotovené v Prešove dňa 26.08.2015 notárkou JUDr. G. H. a ňou podpísané, a že C. L. nikdy nemal vydaný občiansky preukaz č. Y Notársky úrad JUDr. G. H. nikdy neosvedčil podpis C. L. s č. O XXXXXX/XXXX.

7. Správca dane zaslal dňa 17.02.2017 kontrolovanému daňovému subjektu výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 16.02.2017, v ktorej ho vyzval, aby predložil relevantné dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o uskutočnení nákupov tovarov a služieb od spoločnosti LUPTY s.r.o. Vo výzve na predloženie dôkazov bol poučený o tom, že v prípade, ak tejto výzve nevyhovie a nepredloží relevantné dôkazy, správca dane neuzná odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa LUPTY s.r.o. z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 citovaného zákona. Kontrolovaný daňový subjekt ani v stanovenej lehote, ani ku dňu vypracovania protokolu nepredložil žiadne vyjadrenie, ani dôkazy.

8. Dňa 31.03.2017 správca dane na ústnom pojednávaní oboznámil kontrolovaný daňový subjekt so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole za zdaňovacie obdobia 1. štvrtrok 2014 až 3. štvrtrok 2014, október 2014, november 2014 a január 2015, o čom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.03.2017. V uvedenej zápisnici o ústnom pojednávaní správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt o pochybnostiach o pravdivosti údajov uvedených v dokladoch predložených k výkonu daňovej kontroly a zároveň ho vyzval v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aby tieto pochybnosti hodnoverne odstránil a pravdivosť údajov riadne preukázal v lehote 15 dní od spísania uvedenej zápisnice. Kontrolovaný daňový subjekt sa v stanovenej lehote, a ani ku dňu vypracovania protokolu nevyjadril a žiadne dôkazy nepredložil.

9. Dňa 10.04.2017 vydal správca dane rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia č. XXXXXXXXXXX/XXXX spočívajúce v zákaze nakladania s nehnuteľným majetkom z dôvodu odôvodnenej obavy, že nesplattná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevyožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. V odvolacom konaní toto predbežné opatrenie potvrdilo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.07.2017.

10. Dňa 27.04.2017 bola správcovi dane doručená plná moc zo dňa 27.04.2017 (doplnená plnou mocou zo dňa 10.05.2017) a žiadosť o nahliadnutie do spisu. Dňa 18.05.2017 správca dane kontaktoval JUDr. G. G., konateľa splnomocneného zástupcu advokátskej kancelárie JUDr. G. G., s.r.o., so sídlom Školská XXX, Veľký Slavkov spoločnosti KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., a po vzájomnej dohode správca dane stanovil termín konania nahliadnutia do spisu na deň 22.05.2017, o čom správca dane spísal úradný záznam zo dňa 18.05.2017. Dňa 22.05.2017 splnomocnený zástupca nahliadol do časti spisu a z dôvodu väčšieho rozsahu požiadal o ďalší termín nahliadnutia do spisu. Správca dane po dohode so splnomocneným zástupcom stanovil termín 29.05.2017. Dňa 29.05.2017 splnomocnený zástupca pokračoval v nahliadnutí do spisu, ktoré sa začalo dňa 22.05.2017, a nahliadnutie ukončil, o čom správca dane spísal úradný záznam zo dňa 30.05.2017. Splnomocnený zástupca daňového subjektu od oboznámenia so spisom kontrolovaného daňového subjektu do dňa odoslania protokolu k zisteniam správcu dane z daňovej kontroly nepodal žiadne vyjadrenie, a ani žiadosť o lehotu na vyjadrenie.

11. Správca dane následne vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 05.06.2017 (ďalej len „Protokol“), ktorý spolu s výzvou č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 05.06.2017 na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole doručil kontrolovanému daňovému subjektu dňa 06.06.2017. Dňa 03.07.2017 daňový subjekt podal vyjadrenie k protokolu č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 05.06.2017. Prerokovanie pripomienok uvedených vo vyjadrení k protokolu sa uskutočnilo dňa 25.10.2017. Na tomto ústnom pojednávaní daňový subjekt požiadal správcu dane vzhľadom na rozsah materiálu o lehotu 15 dní na oboznámenie sa so stanoviskom správcu dane a vyjadrenie sa. Správca dane súhlasil a stanovil daňovému subjektu lehotu 15 dní odo dňa spísania zápisnice o ústnom pojednávaní na vyjadrenie sa. Dňa 07.11.2017 daňový subjekt podal v stanovenej lehote vyjadrenie k zisteniam správcu dane a dňa 19.02.2018 sa uskutočnilo prerokovanie týchto pripomienok so správcom dane. Správca dane sa na tomto ústnom pojednávaní vyjadril ku všetkým pripomienkam daňového subjektu a vzhľadom na to, že daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy k svojim tvrdeniam, ani žiadne

nové skutočnosti, spísal v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku zápisnicu zo dňa 19.02.2018. Túto zápisnicu považoval za poslednú, na základe čoho vydá rozhodnutie v lehote do 15 dní odo dňa spisania tejto zápisnice. Správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 23.02.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 3 986,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014. Správca dane odôvodnil rozhodnutie tým, že kontrolovaný daňový subjekt porušil § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z tovaru a služieb, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť.

12. Daňový subjekt sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal.

II.

Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

13. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný (odvolací orgán) poukázal na odvolanie žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, opísal priebeh administratívneho konania pred správcom dane, zistený skutkový stav správcu dane, vyjadril sa k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu a citoval ust. § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 3 ods. 1, 3, 6, § 24 ods. 1, 2, 4 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

14. Žalovaný zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014, pri ktorej preveroval u kontrolovaného daňového subjektu skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Na základe zisteného skutkového stavu v rámci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vyrubil napadnutým rozhodnutím rozdiel dane v sume 3 986,00 eur za zdaňovacie 2. štvrťrok 2014. Správca dane odôvodnil rozhodnutie tým, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti LUPTY s.r.o. v sume 3 986,00 eur. Pri preverovaní skutočností priameho dodávateľa LUPTY s.r.o. správca dane zistil, že jeho právny nástupca spoločnosť BANDREAL Ba, s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, je nekontaktná, poštové zásielky sa vracajú správcovi dane. Konateľka spoločnosti LUPTY s.r.o. L. F. uviedla, že o činnosti spoločnosti nič nevie, nevedela uviesť žiadne informácie týkajúce sa obchodného vzťahu so spoločnosťou KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., nepozná ani jej konateľa G. L.. Uviedla, že za spoločnosť LUPTY s.r.o. konal splnomocnený zástupca C. D.. Správca dane o tejto osobe zistil, že vo viacerých spoločnostiach konal na základe falošného plnomocenstva. Správca dane štetným dospel k záveru, že nebolo preukázané dodanie tovarov a služieb spoločnosťou LUPTY s.r.o. deklarované predloženými faktúrami. Vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu boli iba vo verbálnej rovine a jeho tvrdenia neboli nijako preukázané. Správca dane konštatoval, že predloženie účtovných dokladov ešte nepreukazuje skutočnosť, že k dodaniu služieb a tovarov naozaj došlo, a teda, že vznikla daňová povinnosť. Na základe skutočnosti, že nevznikla v daných prípadoch daňová povinnosť, nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane.

15. K námietke daňového subjektu, že správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb od dodávateľa LUPTY s.r.o. len z dôvodu, že v čase výkonu daňovej kontroly už táto spoločnosť nevykonávala podnikateľskú činnosť odvolací orgán argumentoval, že toto tvrdenie daňového subjektu je nepravdivé. Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dodania tovarov a služieb z dôvodu, že vykonaným dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Správca dane zistil, že právny nástupca spoločnosti LUPTY s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, je nekontaktný, nepreberá poštové zásielky. Z výpovede konateľky spoločnosti L. F. vyplýva, že o obchodnej činnosti spoločnosti nevedela uviesť žiadne informácie. Objasnila, ako sa stala konateľkou spoločnosti, že to bolo z iniciatívy C. D., ktorý jej za to zaplatil 250,00 eur. Správca dane zistil, že C. D. vystupoval na základe falošného splnomocnenia za viaceré spoločnosti. Ani sám konateľ kontrolovaného daňového subjektu G. L. nevedel uviesť žiadne informácie týkajúce sa obchodného vzťahu so spoločnosťou LUPTY s.r.o. Nevedel uviesť osobu, s ktorou komunikoval, s ktorou predmetný obchod dohodol, kto mu predmetné práce za spoločnosť LUPTY s.r.o. odovzdal, nebol vedený stavebný denník a ani iné doklady preukazujúce prebratie prác. Konateľ G. L. v zápisnici o miestnom zisťovaní zo dňa 24.10.2016 uviedol, že za spoločnosť KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o. konal jedine on, a teda z toho odvolaciemu orgánu logicky vyplýva, že by mal mať vedomosť o tom, s kým za spoločnosť LUPTY s.r.o. jednal, komunikoval a tiež komu osobne uhrádzal faktúry v hotovosti.

16. K námietke daňového subjektu, že tovary, stroje a poskytnuté služby sa nachádzajú u daňového subjektu, že ich má riadne zaevidované v účtovnej evidencii, že časť spotrebného materiálu sa nachádza v sklade a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor a administratívna budova je preukázateľne zrekonštruovaná, o čom predložil ako dôkaz odborné vyjadrenie znalca a prehľad dlhodobého majetku, žalovaný dôvodil, že samotné predloženie týchto dokumentov ešte nepreukazuje realnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu, vypovedá to len o existencii strojov, zariadení a o možných vykonaných prácach na budove. Správca dane, ani žalovaný nespochybňuje existenciu strojov či prác. V tomto prípade bolo potrebné preveriť, či obchodná transakcia deklarovaná na faktúre odráža skutočnosť. Správca dane postupoval pri preverovaní dodania tovaru v súlade so základnou zásadou daňového konania preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom, keď zisťoval dodanie tovaru a služieb u dodávateľa LUPTY s.r.o. Správca dane vykonaním dokazovania zistil, že zdaniteľné obchody deklarované faktúrami od dodávateľa LUPTY s.r.o. sa neuskutočnili.

17. K námietke daňového subjektu, že ak má správca dane pochybnosti o deklarovaných zdaniteľných obchodoch je povinný správca dane preukázať, kým iným boli predmetné práce a tovary dodané odvolací orgán dôvodil, že správca dane vykonaným dokazovaním nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako to daňový subjekt deklaruje svojimi faktúrami, keďže zo strany daňového subjektu, ale ani zo strany dodávateľa nebolo preukázané ich reálne uskutočnenie. Odvolací orgán poukázal, že v zmysle § 24 Daňového poriadku dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Výhradne teda daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií. Vzhľadom na výsledky dokazovania sa túto povinnosť daňovému subjektu nepodarilo splniť, pretože preverovaním deklarovaných zdaniteľných obchodov boli tieto správcom dane relevantne spochybnené. Ani sám konateľ kontrolovaného daňového subjektu nevedel uviesť meno osoby, ktorá vystupovala v mene dodávateľa, správca dane ani nemohol v tomto smere vykonať širšie dokazovanie, ako urobil. Daňový subjekt ani na základe výzvy správcu dane nepredložil pri daňovej kontrole žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi. Samotná existencia účtovných a daňových dokladov ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov tak, ako to stanovuje § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov je vychádzať z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Povinnosťou daňového subjektu je, aby preukázal správcovi dane všetky skutočnosti týkajúce sa jeho daňových povinností, uplatnenia práva na odpočítanie dane a realnosti zdaniteľných obchodov predložením všetkých relevantných dôkazov, ktoré má k dispozícii. Daňový subjekt si však túto povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní nesplnil.

18. Žalovaný ako odvolací orgán po preskúmaní rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok daňového subjektu dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov, vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil, vysporiadal sa so všetkými námietkami daňového subjektu a tiež uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Vykonané dôkazy preukazujú, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane v rozpore s § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

III.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

19. Žalobca sa žalobou doručenou správneému súdu domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 18.06.2018 č: XXXXXXXXXX/XXXX a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Uplatnil si nárok na náhradu trov konania a žiadal priznať správnej žalobe odkladný účinok až do právoplatného rozhodnutia správneho súdu vo veci samej. V žalobe argumentoval, že predložil správcovi dane skladovú evidenciu, ako aj evidenciu hmotného investičného majetku a taktiež odborné vyjadrenie č. XX/XXXX znalkyne Ing. K. D.. Z týchto dôkazov podľa neho vyplýva, že tovary, stroje a služby, ktoré

sú fakturované neuznanými faktúrami tak ako sú uvedené v protokole zo dňa 05.06.2017 sa nachádzajú u žalobcu. Žalobca má tieto stroje riadne zaevidované v účtovnej evidencii, časť spotrebného materiálu sa stále nachádza v sklade žalobcu a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor a administratívna budova pre žalobcu je preukázateľne novo zrekonštruovaná. Napriek týmto dôkazom správca dane konštatoval, že zo strany žalobcu neboli predložené žiadne dôkazy ku dňu 16.02.2017 o tom, že uvedené tovary a stroje existujú. Toto tvrdenie je síce pravdivé, avšak ku dňu vyhotovenia rozhodnutia správcu dane tieto dôkazy boli riadne predložené, a to ako súčasť podaní právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária JUDr. G. G. zo dňa 03.07.2017 a 07.11.2017, kde prílohou týchto vyjadrení bola aj účtovná evidencia, odborné vyjadrenie č. XX/XXXX a evidencia HIM žalobcu. Podľa žalobcu správca dane zrejme vychádzal výlučne zo zistení o tom, že spoločnosti, ktoré boli dodávateľmi tovarov a služieb v kontrolovanom období, a ktoré sú uvedené v tomto rozhodnutí, po roku 2015 resp. 2016 zanikli resp. prestali vykonávať podnikateľskú činnosť. Správcovi dane však ušla tá skutočnosť, že kontrolované obdobie je november 2014 (správne má byť 2. štvrtrok 2014), teda obdobie, v ktorom sa o činnosti týchto spoločností nepodarilo správcovi dane zabezpečiť žiadne relevantné dôkazy. Rozhodnutie totiž iba konštatuje zistenia, že v čase konania daňovej kontroly už tieto spoločnosti nefungovali. Správca dane však nezistil žiadne také skutočnosti, ktoré by jednoznačne preukazovali skutočnosti, ktoré by jednoznačne preukazovali skutočnosť, že tieto spoločnosti nefungovali ani v čase vzniku zdaniteľného plnenia. Správca dane konštatuje, že žalobca na výzvy na predloženie dôkazov zo 16.02.2017 ani z 31.03.2017 nereagoval. K tomuto žalobca argumentuje, že v máji 2017 si zvolil právneho zástupcu, ktorý vstúpil do komunikácie so správcom dane a po oboznámení sa so spisom predložil dôkazy o tom, že došlo k zdaniteľnému plneniu na základe kontrolovaných faktúr. Rozhodnutie správcu dane túto skutočnosť síce konštatuje, avšak je zrejme, že v tomto smere je rozhodnutie správcu dane nepreskúmateľné, keďže neobsahuje žiadne relevantné odôvodnenie, prečo nepovažuje správca dane predložené dôkazy, z ktorých je zrejme existencia tovarov, strojov ako aj stavebných prác vykonaných na objekte kontrolovaného subjektu, za dostatočne preukázané. Správca dane iba vo svojom rozhodnutí konštatuje, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, že tieto tovary a služby mu boli zabezpečené práve uvedenými spoločnosťami a to za situácie, že tieto tovary a služby, ako aj strojové zariadenie objektívne existujú a stavebné práce boli preukázateľne vykonané. Žalobca už nemá objektívnu možnosť preukázať, že tieto tovary, stroje a služby realizovali skutočne tieto spoločnosti, keďže tieto spoločnosti už objektívne nepodnikajú ináč ako predloženými účtovnými dokladmi a preukázaním existencie tovarov a prác týmito faktúrami fakturovanými. Pokiaľ má správca dane pochybnosti požadované informácie kto dodal uvedené tovary a služby, tieto informácie je povinný správca dane zabezpečiť si sám. Rozhodnutie správcu dane neobsahuje žiadne relevantné zdôvodnenie akým spôsobom sa podľa neho tieto tovary a služby dostali do dispozície žalobcu, ale existenciu týchto vecí obchádza konštatovaním, že mu podľa jeho názoru neboli predložené relevantné dôkazy. V rozhodnutí však absentuje akékoľvek odôvodnenie, prečo predložené dôkazy, tiež znalecký posudok, karty HIM a podobne, ktoré boli predložené žalobcom nepovažuje za relevantné dôkazy. Celé odôvodnenie rozhodnutia správcu dane je postavené na skutočnosti, že v súčasnosti tieto spoločnosti už nevykonávajú žiadnu podnikateľskú činnosť bez toho, aby toto rozhodnutie obsahovalo akékoľvek informácie o činnosti dodávateľských firiem pre žalobcu v čase, keď malo dôjsť k dodávkam tovaru a služieb. Správca dane pracuje iba s domnienkami a dôkazmi, ktoré mu vyhovovali, nevysporiadal sa s dôkazmi, ktoré svedčia v prospech žalobcu a ignoroval skutočnosť, že minimálne časť strojov, zariadení a tovarov a služieb ku dňu daňovej kontroly je fyzickým vlastníctvom žalobcu.

20. Žalobca v žalobe poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rozhodnutie sp.zn. R 1/2011, sp.zn. 3Sžf 1/2011, ako aj na judikatúru Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03. Zároveň poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf 30/2014 zo dňa 17.02.2015, z ktorého vyplýva aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov, ktorá nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti.

IV.

Zhrnutie argumentov žalovaného

21. Žalovaný sa k žalobe vyjadril písomným podaním zo dňa 14.12.2018, pričom zotrval na skutkových a právnych argumentoch uvedených v preskúmanom rozhodnutí, navrhol žalobu ako nedôvodnú

zamietnuť. Nesúhlasil s návrhom na odklad vykonateľnosti preskúmaného rozhodnutia. Zdôraznil, že samotné predloženie dokumentov (skladová evidencia, evidencia hmotného investičného majetku, odborné vyjadrenie č. XX/XXXX zo dňa 28.06.2017 Ing. K. D.) ešte nepreukazuje reálnosť uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného obchodu. Vypovedá to len o existencii strojov a zariadení a možných vykonaných prácach na budove. V danom prípade ani správca dane, ani žalovaný nespochybnili možnú existenciu týchto strojov, či prác.

V.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu v replike

22. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril písomným podaním zo dňa 28.02.2020, v ktorom poukázal na rozpor tvrdenia žalovaného, keď na jednej strane nepopiera existenciu tovarov, služieb a prác, na druhej strane ich odmieta zohľadniť ako daňový náklad. Namietal, že zistenia správcu dane, že dodávateľské firmy nekomunikujú so správcom dane, nemôžu byť dôvodom pre neuznanie nákladových položiek, keď stroje reálne existujú. Poukázal, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt nemožno zaťažiť neprimeraným dôkazným bremenom, nakoľko nemôže disponovať inými relevantnými dôkazmi a v zásade jeho záujem o obchod s treťou stranou končí dodaním tovarov a služieb, za ktoré zaplatil. Vyžadovanie nejakých ďalších dôkazov sa javí ako zjavne neprimerané, keďže daňový subjekt nemá možnosť akékoľvek iné dôkazy zabezpečiť. Samotná skutočnosť, že jeho bývalý obchodný partner zanikol resp. sa dopustil daňového deliktu k následnému obchodu nemôže zaťažovať obchodný vzťah s kontrolovaným subjektom, keď tento obchod prebehol, to znamená bol dodaný tovar na základe vystavených faktúr, zaplatená kúpna cena a tovar riadne zaevidovaný v účtovnej evidencii. Na základe týchto skutočností navrhol žalobe v celom rozsahu vyhovieť. Zároveň navrhol, aby konanie 6S 73/2018, 6S 79/2018, 6S 78/2018 a 6S 74/2018 boli spojené do jedného konania v záujme hospodárnosti.

VI.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

23. Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

24. 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.

25. Podľa § 180 ods. 1 SSP, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

26. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP, v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (ďalej len „žalobné body“).

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

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

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach,

ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

31. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, 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. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

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

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

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

35. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

36. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

37. Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pretože 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. Cieľom daňového konania je určenie výšky dane a záväzné uloženie povinnosti zaplatiť ho konkrétnemu daňovému subjektu.

38. Správny súd konštatoval splnenie podmienok pre vyhlásenie rozhodnutia bez nariadenia pojednávania, preto v zmysle § 137 ods. 3 a 4 Správneho súdneho poriadku verejne vyhlásil rozsudok v skrátenom písomnom vyhotovení bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní.

39. Predmetom súdneho prieskumu pred správnym súdom boli rozhodnutia žalovaného zo dňa 18.06.2018 č. XXXXXXXXX/XXXX, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 3 986,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014.

40. Správny súd mal z administratívneho spisu preukázané, že správca dane vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty KOVOTVARY SPIŠ s.r.o., Štefánikova 492/38, Spišské Podhradie daňovú kontrolu

dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014 až 3. štvrťrok 2014, október 2014, november 2014 a január 2015 až august 2015, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 05.06.2017. Výsledkom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 bolo určenie rozdielu v sume 3 986,- eur. Daňový úrad zvýšil kontrolovanému platiteľovi vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 zo sumy 2 077,17 eur na sumu 6 063,17 eur. K zvýšeniu vlastnej daňovej povinnosti platiteľa došlo z dôvodu, že správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr vystavených v mene spoločnosti LUPTY s.r.o., Slovenská 49, Prešov z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ citovaného zákona, pretože vykonal odpočítanie dane v zdaňovacom období 2. štvrťrok 2014 vo výške 3 986,00 eur, pričom sa nepreukázalo, že došlo k dodaniu služieb a tovaru daňovým subjektom LUPTY s.r.o., Slovenská 49, Prešov a tým aj k vzniku daňovej povinnosti u tohto platiteľa v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Voči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie.

41. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, 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.

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

43. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

45. Podľa § 71 ods. 1, 2 zákona o DPH, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až § 42. Faktúra musí obsahovať a/ meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň, b/ meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené. c/ poradové číslo faktúry, d/ dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e/ dátum vyhotovenia faktúry f/ množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g/ základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h/ uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, i/ výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

46. Správny súd konštatuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp. zn. 6 Sžo 98/2008, sp. zn. 1 Sžo 33/2008, sp. zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

47. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení zákonných podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa správny súd stotožňuje so skutkovými závermi žalovaného v tom rozsahu, ako si ich súd osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, je právna otázka, či ním vytýkané pochybenia správcu dane počas vykonávania daňovej kontroly sú tak závažného charakteru, že by mali postačovať na zrušenie napadnutých rozhodnutí. Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotných napadnutých rozhodnutí (meritórne námietky). Naopak, ak správny súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného naplnia zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 191 SSP, potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

48. Správny súd poukazuje, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH.

49. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnení nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochybné nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

50. Zo všetkých vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušným hmotnoprávnym predpisom, čiže zákonom o DPH. Pretože 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 žalobcu.

51. Z ustanovenia § 24 Daňového poriadku vyplýva, že podmienky upravené v § 49 ods. 1, 2 písm. a) a v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH majú hmotnoprávnu povahu a ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. V prípade ich nesplnenia nie je možné priznať nárok na uplatnený odpočet DPH, pretože zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu ani za dobromyseľnosť žalobcu. Zákonodarca vyžaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby žalobca, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Ak si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám

preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Preto nepostačuje, ak si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba predložením faktúry, dodacích listov, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenej.

52. Kontrolovaným daňovým subjektom predložené doklady sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich ten subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená na daňovom doklade. Faktúry samé o sebe nie sú preukázaním realizácie dodávok a akýchkoľvek listinný dôkaz bez preukázania skutkovej podstaty je len tvrdenie o tejto skutočnosti. Správca dane preto preveroval túto formálnu deklaráciu uvedenú na predložených faktúrach tak, aby doklady boli odrazom reálneho zdaniteľného plnenia a to v zmysle zákona o DPH, ale aj s prihliadnutím na cieľ uznaný v smernici rady 2006/112ES týkajúci sa boja proti podvodom, resp. zneužívaním práv týkajúcich sa daní z pridanej hodnoty. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku veta prvá pri uplatňovaní osobitných predpisov (daň z pridanej hodnoty) pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

53. Správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, resp. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorom Najvyšší súd SR zdôraznil, ... „že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnené tak materiálne, ako aj formálne podmienky, teda žalobca musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že žalobca je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje žalobca, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané“. Najvyšší súd SR v tomto rozhodnutí poukázal na predchádzajúci rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, a na rozhodnutie Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že... „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 vtedy účinného zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnuté uniesť dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

54. Žalobca namietal prostredníctvom svojich námietok proti spochybneniu riadnej realizácie zdaniteľných obchodov a záverom, že jeho dodávateľa tovaru ako aj ich obchodní partneri v skutočnosti spolu neobchodovali, ale len vystavovali faktúry za účelom získania daňovej výhody. Najmä namietal, že žalobca konal v dobrej viere, v dobrom úmysle a všetky účtovné doklady má v poriadku a preto došlo podľa jeho názoru k preukázanému zdaniteľnému plneniu a dodaniu tovaru. Žalobca argumentoval, že predložil správcovi dane skladovú evidenciu, ako aj evidenciu hmotného investičného majetku a taktiež odborné vyjadrenie č. XX/XXXX zo dňa 28.06.2017 znalkyne Ing. K. D., z čoho vyplýva, že tovary, stroje a služby, ktoré sú fakturované neuznanými faktúrami, sa nachádzajú u žalobcu. Taktiež má tieto stroje riadne zaevidované v účtovnej evidencii, časť spotrebného materiálu sa stále nachádza v sklade žalobcu a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor a administratívna budova pre žalobcu je preukázateľne novo zrekonštruovaná. Zároveň žalobca dôvodil tým, že správcovi dane predložil doklady - správy z internetových stránok www.finstat.sk, z ktorých je zrejmé, že spoločnosti STANEX TRADE, s.r.o., Econtec, s.r.o., LUPTY s.r.o. a PreShov H+R. s.r.o. dlhodobo riadne fungovali, o čom svedčia prehľady ich ekonomických výsledkov za roky 2010 až 2014, plnili si v uvedených rokoch svoje daňové povinnosti a dokonca obchodný obrat mal trvalo stúpajúcu tendenciu. Žalobca ďalej v

žalobe argumentoval tým, že nemá objektívne možnosť preukázať, že tovary, stroje a služby realizovali skutočne tieto spoločnosti, ináč ako predloženými účtovnými dokladmi a preukázaním existencie tovarov a prác, keďže tieto spoločnosti už objektívne nepodnikajú.

55. Správny súd opätovne zdôrazňuje, že iba skutočnosť, že žalobca disponuje došlou faktúrou doplnenou inými účtovnými dokladmi (napríklad dodacie listy, skladové príjemky či príjmové doklady o platbe v hotovosti a iné), a tiež že v materiálnej forme existuje predmet zdaniteľného obchodu, nie je procesnou prekážkou pre správcu dane, aby uplatňujúc svoju právomoc (§ 2 písm. a/ v spojení s § 24 ods. 2 Daňového poriadku) hodnotnosť vystavenia a obsahu týchto dôkazných prostriedkov preveril.

56. Na základe uvedeného musí správny súd predovšetkým zdôrazniť, že samotná existencia faktúry došlej od dodávateľa tovaru - spoločnosti LUPTY, s.r.o., (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) je nutnou, avšak nie absolútnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Správca dane je povinný (§ 2 písm. a/ Daňového poriadku) pri správe daní preveriť vierohodnosť pôvodu faktúry (§ 71 ods. 1 písm. d zákona o DPH) ako aj hodnotnosť údajov povinne uvedených jej vystaviteľom vo faktúre (§ 72 ods. 5 v spojení s § 74 ods. 1 zákona o DPH) vo vzťahu nielen k existencii tovaru, resp. dôsledkom vykonanej služby prezentovaných žalobcom ako daňovým subjektom ale aj k postupu, ktorý bol obsahom tvrdeného zdaniteľného obchodu s tým, že oprávnené pochybnosti o hodnotnosti uskutočnení zdaniteľných obchodov presúvajú dôkazné bremeno na žalobcu. Navyše v preskúmvanej veci je spochybnená reálnosť dodania tovaru od dodávateľa tovaru, nie neexistencia vystavovaných účtovných dokladov.

57. Správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrený v rozsudku sp.zn. 4Sžf/l, 45-50/2016, zo dňa 07.03.2017, podľa ktorého limity obozretnosti podnikateľa predovšetkým vymedzuje súkromné právo prostredníctvom - generálne stanovenej zodpovednosti štatutárnych orgánov (viď ustanovenia § 67b, 135a ods. 1 [odborná starostlivosť konateľa], § 194 ods. 5 [odborná starostlivosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti] ako aj § 243a [odborná starostlivosť člena predstavenstva družstva] Obchodného zákonníka), resp. - zmluvne uloženej povinnosti určitú špeciálnu (obchodnú) činnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou. Pre preskúmvanú vec je irelevantné, že najmä pôsobí smerom dovnútra podnikateľa (viď § 135a ods. 2 v spojení s odsekom 5 ObZ), zaväzujú podnikateľa ako zmluvnú stranu v zdaniteľných obchodov na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, t.j. - povinnosť zaobstarat' si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov alebo reštrukturalizovaných subjektov, a to aj historické údaje, alebo relevantné mediálne správy), so zohľadnením záujmov spoločnosti a súčasne všetkých jej spoločníkov. Z uvedeného potom vyplýva, že štatutárny orgán musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúci v zmysle právnych predpisov, vrátane daňových.

58. Žalobcom vznesené žalobné námietky v hmotnoprávnej rovine aj v procesnoprávnej rovine sú podľa názoru správneho súdu nedôvodné.

59. Dôvodom neuznania odpočítania dane z faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť LUPTY, s.r.o. bola skutočnosť, že vykonaným dokazovaním nebol u tohto dodávateľa preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že spoločnosť LUPTY s.r.o. dňa 08.11.2014 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BAU - prof. s.r.o., Karpatské námestie 10, Bratislava. Táto spoločnosť dňa 22.11.2014 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou STANEX Trade s.r.o., Hlavná 50, Prešov; táto spoločnosť zmenila dňa 17.12.2014 obchodné meno a sídlo spoločnosti na FMB Group s.r.o., Skalická cesta 17, Bratislava a dňa 05.08.2015 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou VENON Group s.r.o., Tomášikova 50, Bratislava. Spoločnosť VENON Group s.r.o. dňa 26.07.2016 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BANDREAL Ba s.r.o., Horná 26, Banská Bystrica. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Banská Bystrica spoločnosť BANDREAL Ba s.r.o. bola dňa 30.11.2016 dobrovoľne vymazaná. Právnym nástupcom sa stala spoločnosť STAVAP PLUS s.r.o., Budička 11, Trnava. Zdokladované zistenia, že spoločnosť LUPTY s.r.o., Slovenská 49, Prešov, ktorá je na faktúrach uvedená ako dodávateľ, bola zlúčená a jej právny nástupca je nekontaktný, vyvracajú vierohodnosť a preukaznosť

dokladov znejúcich na jej meno a odôvodňujú pochybnosť o ich pravosti a tiež o pravdivosti údajov v nich uvedených. V prípade, ak sa daňový subjekt správcovi dane vyhýba alebo svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho správnosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu. Pokiaľ v tomto prípade nie je možné u spoločnosti LUPTY s.r.o. overiť doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom a skutočnosti v nich uvedené, sú tieto doklady nepreukazné. Sám o sebe takýto doklad nepreukazuje, že sa deklarovaný obchod uskutočnil, resp. že sa uskutočnil tak ako je v doklade uvedené. Konateľka zaniknutej spoločnosti LUPTY s.r.o., Slovenská 49, Prešov L. F. vo svojej svedeckej výpovedi na Daňovom úrade Košice - Trebišov uviedla, že nevie nič o činnosti spoločnosti LUPTY s.r.o., pretože sa v tejto dobe liečila z psychických problémov a za spoločnosť konal C. D., ktoré splnomocnila, ale splnomocnenie nepredložila, pretože ho nemá. Konateľkou spoločnosti sa stala až na základe iniciatívy C. D., ktorý ju oslovil, aby založili spoločnosť. On jej údajne chcel pomôcť, pretože finančne bola na tom zle. Na základe toho, že sa stala konateľkou spoločnosti jej poslal 250,- eur. L. F. nevie uviesť kto vystavil predmetné faktúry pre odberateľa KOVOTVARY SPIŠ s.r.o., ani kto ich podpisoval, ani či bol tovar a služby dodané. Konateľka spoločnosti KOVOTVARY SPIŠ s.r.o. G. L. nepozná, nikdy sa nestretli. K osobe C. D., ktorý bol splnomocnený zástupca spoločnosti PreShov H+R s.r.o. správca dane uviedol, že je spomínaný vo svedeckých výpovediach v súvislosti s ďalšími preverovanými dodávateľmi, a to STANEX Trade s.r.o. a LUPTY S.r.o. Správca dane preveril kontrolné výkazy za spoločnosť PreShov H+R s.r.o. za zdaňovacie obdobie 2014 a 2015 a zistil, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločnosti LUPTY s.r.o., FMB Group s.r.o. (bývalý STANEX Trade s.r.o.) a MVP Consult s.r.o. Správca dane s poukazom na postupné zlučovanie spoločností vyššie uvedených argumentoval, že uvedené spoločnosti navzájom spolupracovali, zo svedeckých výpovedí vyplýva, že v mene spoločnosti PreShov H+R s.r.o., STANEX Trade s.r.o. a LUPTY s.r.o. vystupoval C. D.. Na základe všetkých zistení, ktoré sú uvedené v protokole správca dane považoval osobu C. D. za nedôveryhodnú a jeho konanie za podvodné. Konateľ žalobcu G. L. správcovi dane na miestnom zisťovaní dňa 25.10.2016 nevedel uviesť žiadne informácie k obchodnému vzťahu so spoločnosťou LUPTY s.r.o., nevedel uviesť ani kto vystupoval za spoločnosť, s kým jednal, na základe čoho kontaktoval uvedenú spoločnosť, nemá objednávku, nemá dodací list, nevedel uviesť kto mu odovzdával vykonané práce, nebol vedený stavebný denník a ani iné doklady pri preberaní prác, faktúry boli hradené v hotovosti. Žalobca bol správcom dane opakovane vyzvaný, aby predložil relevantné dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a to reálny nákup tovarov a služieb od spoločnosti LUPTY S.r.o. v rozsahu deklarovanom faktúrami, ktoré mal uvedený daňový subjekt vyhotoviť. Žalobca v stanovenej lehote a ani ku dňu vypracovania protokolu nepodal žiadne vyjadrenie a nepredložil žiadne dôkazy. Žalobca predložil ako dôkaz vo vyrubovacom konaní odborné vyjadrenie č. XX/XXXX vo veci odhadu stavebných prác fakturovaných v predložených faktúrach, ktoré boli vykonané v objektoch: výrobná hala a administratívna budova (objekty OBZOR LEVOČA). Toto uvedené odborné vyjadrenie sa týka možných vykonaných prác na objekte, ale nie je dôkazom toho, že vykonané práce vykonali spoločnosti uvedené na faktúrach. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru a služieb, ale vykonanými šetreniami nebolo preukázané, že došlo k dodávke tovarov a služieb práve spoločnosťou LUPTY s.r.o. Námiетка žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov je na základe vyššie uvedených skutočností, nedôvodná.

60. K námietke žalobcu, že povinnosťou správcu bolo preukázať kým boli uvedené služby dodané a kto dodal tovar, správny súd argumentuje, že povinnosťou správcu dane je tieto nároky prejednať a umožniť daňovému subjektu preukázať existenciu nároku dôkazmi. Kontrolovaný daňový subjekt musí vedieť preukázať pôvod tovaru, teda kto uvedený tovar a služby skutočne a reálne poskytol. 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 bol predmetný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Správca dane v rozhodnutí riadne zdôvodnil prečo predložené dôkazy, t.j. znalecký posudok, karty HIM a podobne nepovažuje za relevantné dôkazy. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

61. Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku zo dňa 30.januára 2013 sp.zn. 8Sžf/9/2012... „vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhne alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby“. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

62.V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku zo dňa 21.februára 2018 sp.zn. 3Sžf/6/2017, z ktorého vyplýva:... „V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní“.

63. Správca dane sa zo všetkými dôkazmi v rámci daňovej kontroly vyrubovacieho konania riadne vysporiadal, dôkazy, ktoré predložil žalobca v rámci vyrubovacieho konania nevyvracajú zistenia správcu dane uvedené v protokole. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Vyvodil záver, ktorý zodpovedá zásadám logického myslenia, správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

64. Správny súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14.11.2018 sp. zn. I.ÚS 377/2018 - 53, z ktorého vyplýva, že ... „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takomto prípade je len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

65. Správny súd sa oboznámil so závermi, ktoré vyplývajú z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie, avšak musí tiež zdôrazniť, že v spojených veciach Optigen (resp. Kittel) Súdny dvor EÚ konštatoval vo vzťahu ku karuselovým podvodom, že: „Plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle dotknutých článkov Šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na 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 týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo

vzťahu k dani z pridanej hodnoty.“, t.j. že vnútorný postoj platiteľa k následkom svojho podnikania, ktorý sa vyznačuje nevedomou nedbanlivosťou, spôsobuje, že takýto platiteľ si svoje právo na odpočítanie DPH uplatniť nemôže.

66. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt nie je spôsobilý preukázať naplnenie vyššie uvedených zákonných požiadaviek obozretného podnikania, a to je v prípade žalobcu ako daňového subjektu zo zistení žalovaného, pre správny súd preukázané, potom poukazovanie na rozsudky vo veci Optigen (resp. Kittel) žalobcom nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca minimálne mal vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru a služieb od dodávateľov za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zákona o DPH a ako tento tovar a služby nadobudol.

67. Uvedený právny názor správneho súdu nemôže zmeniť ani tvrdenie žalobcu s poukazom na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 1/2011, sp. zn. 4Sžf 30/2014, nakoľko predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom za príslušné zdaňovacie obdobie nie je existencia dodaného tovaru, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlych faktúrach.

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

69. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

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

71. Krajský súd v Prešove ako príslušný správny súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že v iných konaniach prejednal totožné veci týkajúce sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania pod sp.zn. 2S/78/2018 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014); pod sp.zn.2S/74/2018 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3.štvrtrok 2014); pod sp.zn. 2S/79/2018 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015). Rozhodnutia správneho súdu sp. zn. 2S/78/2018, sp.zn. 2S/74/2018 a sp. zn.2S/79/2018 zo dňa 24.09.2019 boli prijaté v totožnom zložení senátu, preto s poukazom na § 140 SSP (viď Veľké komentáre Baricová, Fečík, Števeček, Filová a kolektív: Správny súdny poriadok str. 726) správny súd preto v celom rozsahu odkazuje na vyššie uvedené rozsudky, zvlášť na ich odôvodnenia. Tieto rozsudky sú zažurnalizované v súdnom spise sp. zn. 6S/73/2018 (čl. 192, 201, 210).

72. Zároveň aj iný senát Krajského súdu v Prešove ako správny súd preskúmal rozhodnutia žalovaného vedené na správnom súde pod sp.zn. 5S/73/2018 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobia október 2014, 1. štvrťrok 2014, február 2015, marec 2015, máj 2015, jún 2015). Rozsudok v tejto veci bol vyhlásený dňa 18.02.2020 a je zažurnalizovaný v súdnom spise sp. zn. 6S/73/2018(čl. 219). Správny súd odkazuje aj na tento rozsudok, zvlášť na jeho odôvodnenie.

73. Správny súd zdôrazňuje, že vo všetkých preskúmaných rozhodnutiach daňových orgánov sa vychádzalo z výsledkov daňovej kontroly, ktorú vykonal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) u žalobcu na dani z pridanej hodnoty, (začiatok dňa 15.07.2016) za zdaňovacie obdobia 1. štvrťrok 2014, 2. štvrťrok 2014, 3. štvrťrok 2014, za obdobie január 2015 až august 2015. Dňa 05.09.2016 rozšíril predmetnú daňovú kontrolu o zdaňovacie obdobia október, november 2014, a z ktorej bol vyhotovený identický protokol číslo: XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 05.06.2017.

74. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s ustanovením § 168 SSP. Žalobca v konaní nebol úspešný a nebol naplnený ani dôvod pre priznanie trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto správny súd rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).