

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/113/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200414  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200414.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Márie Vrtochovej, v právnej veci žalobcu: Q. pekáraň s.r.o., so sídlom U. J. XXX, XXX XX U. J., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného JUDr. Ján Súkeník, advokát so sídlom Stred 60/55, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 34 056 777, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 101901741/2021 zo dňa 08.10.2021, takto

### rozhodol:

Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101901741/2021 zo dňa 08.10.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101068986/2021 zo dňa 18.06.2021 a vec vracia správnomu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 16.12.2021 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101901741/2021 zo dňa 08.10.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101068986/2021 zo dňa 18.06.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 2.856,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2018, v podstate z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou U. s.r.o. za dodávku medených rúr, pričom podľa daňových orgánov nebolo preukázané, že spoločnosť U. s.r.o. bola skutočne dodávateľom zdaniteľných plnení uvedených na sporných dodávateľských faktúrach.

2. Petitom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutiu správca dane z dôvodu, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, že rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, že skutkový stav, ktorý vzal daňové orgány za základ ich rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi a že rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

3. Žalobca prezentoval názor, že pri uplatnení nároku na odpočet DPH si splnil všetky svoje zákonné povinnosti. V čase, keď od svojho dodávateľa nakupoval fakturovaný tovar, bola spoločnosť U. s.r.o. dôveryhodným dodávateľom. Žalobca pripomenul, že si preveril, či spoločnosť U. s.r.o. bola v čase

dojednávania obchodnej spolupráce evidovaná v zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie DPH a po preverení dospel k záveru, že nejde o rizikový subjekt. Dodávateľská spoločnosť nebola evidovaná ani v zozname dlžníkov voči daňovému úradu a iným inštitúciám, čo si žalobca preveril na portáli Finančnej správy. Dodávateľ bol ekonomicky aktívnou spoločnosťou, v roku 2018 dosiahol tržby vo výške 1.216.814,- Eur (zdroj: Finstat.sk). Žalobca jednal priamo s konateľom dodávateľskej spoločnosti D. M., čo možno považovať za konanie s odbornou starostlivosťou. Žalobca si taktiež preveril, že voči spoločnosti U. s.r.o. nebolo vedené konkurzné alebo reštrukturalizačné konanie. Spoločnosť U. s.r.o. bola založená 12.01.2016, t.j. asi 2 roky a 11 mesiacov pred dodaním tovaru žalobcovi, z čoho vyplýva, že dodávateľ mal na trhu už nejakú históriu a nebol novou spoločnosťou. Keďže D. M. bol vo funkcii konateľa prakticky od začiatku fungovania dodávateľskej spoločnosti, z hľadiska prípadných zmien v osobách spoločníkov alebo konateľov išlo o personálne stabilizovanú spoločnosť. Žalobca si taktiež preveril v obchodnom registri, že spoločnosť U. s.r.o. má zapísaný predmet podnikania, oprávňujúci ho k dodaniu medených rúr, a to „kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod)“ od 12.01.2016. Všetky vyššie uvedené skutočnosti vzbudzovali u žalobcu presvedčenie, že dodávateľ U. s.r.o. sa dodávaním medených rúr skutočne zaoberá.

4. K tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že spoločnosť U. s.r.o. v rozhodnom čase nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti a bola preto daňovými orgánmi vyhodnotená ako nedôveryhodná spoločnosť, žalobca pripomenul, že zákon mu neumožňuje sledovať výrobné a obstarávacíe procesy jeho dodávateľova stav ich povinných evidencií a preto je neprijateľné, ak zistenia a z nich učené závery daňových orgánov sú pričítané na ťarchu žalobcovi, ktorý nemal ako preveriť materiálnu, personálnu a technickú spôsobilosť dodávateľa dodať fakturovaný tovar. Žalobca poukázal na výpoveď svedka E. C., ktorý ako nezávislá osoba jednoznačne potvrdil dodanie medených rúr žalobcovi spoločnosťou U. s.r.o.

5. Žalobca namietol procesné pochybenie správcu dane, že ho neupovedomil o vypočutí svedka D. M. a svedka Martina Z., že nevypočul žalobcom navrhovaných svedkov Jána R. a Andreu T., že nerealizoval miestne zisťovanie za účelom oboznámenia sa s priestormi, kde bol dodaný materiál dovezený, uskladnený a odkiaľ bol následne predaný a odvezený. Žalobca je tiež názoru, že pre riadne zistenie skutkového stavu bolo potrebné vykonať aj konfrontáciu medzi svedkami Jurajom M. a Martinom Z..

6. Žalobca záverom správnej žaloby sumarizoval, že svoje dôkazné bremeno uniesol, so správcom dane spolupracoval a preukázal splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok oprávňujúcich ho odpočítať DPH z faktúr v zmysle zákona o DPH. Realnosť obchodnej spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou U. s.r.o. je potvrdená jednak listinnými dôkazmi ako aj svedeckými výpoveďami. Žalobca tovar dodaný spoločnosťou U. s.r.o. následne zobchodoval so spoločnosťou P. s.r.o. Pripomenul rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, podľa ktorého „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane.

7. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Správnu žalobu ako nedôvodnú navrhol zamietnuť, nariadenie pojednávania nežiadal. Poukázal na to, že správca dane vykonal v období od 27.03.2019 do 18.03.2020 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november 2018 a december 2018. Daňová kontrola bola zameraná na preverenie dodržiavania ustanovení zákona o DPH a v nadväznosti na to zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. V priebehu daňovej kontroly správca dane preveroval pravdivosť údajov uvedených žalobcom v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018, pričom sa zamerával na preverenie uplatnenia práva na odpočítanie dane z faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť U. s.r.o., H. U. XXXX/XX, XXX XX C. nad R., IČO: XX XXX XXX (ďalej aj „U. s.r.o.“). Prostredníctvom predložených faktúr žalobca deklaroval, že označený dodávateľ mu dodal tovar špecifikovaný ako medené rúry. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom overiť formálne deklarované zdaniteľné obchody. Následne všetky predložené a získané dôkazy vyhodnotil a prijal záver, že právo na odpočítanie dane v úhrnnej sume 2.856,- Eur, ktoré si žalobca uplatnil na základe predložených faktúr, je neopodstatnené, nakoľko dodanie tovaru od spoločnosti U.

s.r.o. nebolo preukázané. Všetky zistenia, ktoré spochybňujú právo na odpočítanie dane, uplatnené žalobcom z faktúr od dodávateľa U. s.r.o., sú podľa žalovaného podrobne, konzistentne a v logickom slede uvedené v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane i žalovaného.

8. Zo získaných dôkazov vyplýva, že spoločnosť U. s.r.o. v rozhodnom čase nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti, správcovi dane nepredložila žiadne doklady preukazujúce vykonávanie ekonomických aktivít. Jediný konateľ deklarovaného dodávateľa D. M. síce potvrdil spoluprácu so žalobcom, avšak iba slovne, bez predloženia preukazných dokladov, ktoré by potvrdzovali pravdivosť jeho tvrdení. Juraj M. si nepamätal žiadne bližšie a konkrétne okolnosti týkajúce sa pôvodu tovaru, neidentifikoval žiadneho dodávateľa, od ktorého nadobudol tovar, nepreukázal obchodnoprávny vzťah k tomuto tovaru, nadobudnutie tovaru nezdokladoval príslušnými relevantnými dokladmi. K prevzatíu tovaru od dodávateľa sa vyjadroval neurčito, obchodné meno tohto dodávateľa si nepamätal, keďže, ako tvrdil, nedisponuje žiadnymi dokladmi, naproti tomu na obchodné meno žalobcu v pozícii odberateľa a aj na okolnosti odovzdania tovaru žalobcovi si napriek absencii dokladov spomenul. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane a ani žalovaný nepovažovali výpoveď Juraja M. za hodnoverný dôkaz preukazujúci oprávnenosť uplatneného odpočítania dane žalobcom zo sporných faktúr. V deklarovanom obchodnom vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou U. s.r.o. sa nepreukázala ani reálnosť uskutočnenia dopravy k žalobcovi, keď Martin Z. - vlastník motorového vozidla, ktorým mal byť tovar prepravovaný - jednoznačne poprel, že by v preverovanom období vozidlo požičal spoločnosti U. s.r.o. alebo osobne pánovi M.. Podstatným bolo aj zistenie, že spoločnosť T. T. s.r.o., ktorú deklarovaný dodávateľ U. s.r.o. uvádzal v kontrolných výkazoch ako svojho jediného dodávateľa, nie je ekonomicky aktívnym subjektom. Pán R. - jediný konateľ tejto spoločnosti - nemal žiadne informácie o činnosti spoločnosti, o jej obchodných partneroch, reálne v mene spoločnosti nevykonával žiadnu činnosť. Označený splnomocnený zástupca uvedenej spoločnosti zomrel. Všetky tieto skutočnosti navodili u správcu dane a žalovaného pochybnosti o reálnom dodaní tovaru žalobcovi spoločnosťou U. s.r.o. Hodnoverné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom nepredložil ani žalobca. Certifikát, ktorým preukazoval kvalitu tovaru, pričom tvrdil, že mu ho pri dodaní tovaru poskytla spoločnosť U. s.r.o., bol v období od septembra 2016 do februára 2021 voľne prístupný na internete, a teda nepreukazuje dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalobcom navrhnutý svedok Michal C. sa k vykladaniu tovaru vyjadroval neurčito, nejasne, dodávateľa tovaru identifikoval len na základe papierov, ktoré mu „dali do ruky“, pričom ani nevedel, či to bola faktúra alebo dodací list.

9. Žalovaný ďalej uviedol, že tvrdenia žalobcu, že správne orgány založili svoje závery na skutočnostiach týkajúcich sa iných subjektov (dodávateľa a subdodávateľa), sú v rozpore so skutkovým a právnym stavom. Žalobcovi bolo uplatnené odpočítanie dane zamietnuté z dôvodu, že sa nepreukázala pravdivosť ním predložených dokladov a tvrdení (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). Žalovaný zdôraznil, že nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr deklarujúcich dodávky tovaru od spoločnosti U. s.r.o., pričom v preskúmanom prípade ide o priamy obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom, ktorého si žalobca sám vybral ako svojho obchodného partnera s vedomím, že práva priznané mu zákonom o DPH priamo závisia na tom, či si jeho dodávateľ plní svoje povinnosti platiteľa DPH. Dodanie tovaru označeným dodávateľom tak, ako to tvrdí žalobca, nebolo preukázané. Nebolo teda preukázané splnenie podmienok pre odpočítanie DPH.

10. K námietke žalobcu týkajúcej sa nesprávneho výkladu rozloženia dôkazného bremena zo strany správcu dane a žalovaného, žalovaný uvádza, že súhlasí s tvrdením žalobcu, že vo vzťahu k správcovi dane mal povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a nie dôkazy ostatných dodávateľov, prípadne subdodávateľov. Žalovaný rovnako súhlasí s tým, že dôkazné bremeno žalobcu nesmie byť absolútne. V preskúmanom prípade sekundárne dôkazné bremeno znášal správca dane, nie žalobca. Žalovaný pripomína, že sekundárne dôkazné bremeno spočíva vo verifikácii tvrdení a dôkazov predložených žalobcom. Zákon o DPH nestojí len na formálnom preukázaní splnenia požadovaných podmienok. Žalobca teda v rámci daňovej kontroly poskytol doklady a svoje tvrdenia a správca dane ich v priebehu dokazovania verifikoval. Dokazovaním vedeným správcom dane sa však nepreukázalo, že predložené formálne doklady odrážajú aj stav skutočný, teda, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako to bolo deklarované na predložených faktúrach.

11. V súvislosti s odvolávaním sa žalobcu na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 žalovaný poukázal na právny záver NS SR prijatý v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/47/2018, bod 55, v ktorom je uvedené, že rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 bol prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti NS SR (v zmysle záverov

judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, popri prípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014) so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. V tejto súvislosti žalovaný dal do pozornosti, že z predloženého spisového materiálu a aj z činnosti správnych orgánov vyplynulo, že žalobca dlhodobo vykazuje obchodné transakcie so spoločnosťami, ktoré sú problémové (sporní obchodní partneri žalobcu v zdaňovacích obdobiach január 2015 až december 2015, pričom zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2015 bola aj predmetom súdneho prieskumu na Krajskom súde v Trenčíne). Takýto stav nie je pri výkone poctivej podnikateľskej činnosti a pri konaní s náležitou starostlivosťou a obozretnosťou možný. V tomto prípade je preto dobromyseľnosť žalobcu jednoznačne vylúčená.

12. K námietke, že správca dane odňal žalobcovi právo navrhovať a vykonať dôkazy, keď nevypočul svedkov D. R. a I. T. a nevykonal miestne zisťovanie v skladových priestoroch žalobcu, žalovaný uviedol, že správca dane prihliadal na návrhy žalobcu na vykonanie ďalšieho dokazovania a svoj postup v tejto súvislosti odôvodnil. Správca dane žalobcom označené osoby opakovane predvolával, avšak tieto osoby sa zakaždým ospravedlnili s uvedením rôznych dôvodov (epidemiologická situácia, núdzový stav, obava o zdravie, pracovná neschopnosť). Neúčast' svedkov na pojednávaní ospravedlňoval vo svojich podaniach aj samotný žalobca. V tejto súvislosti žalovaný zdôraznil, že správcovi dane nevyplýva (z ustanovení procesného zákona, z ustálenej vnútroštátnej judikatúry) povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia žalobcu. Žalovaný má za to, že sa v napadnutom rozhodnutí dostatočným spôsobom vysporiadal so žalobcom navrhovanými úkonmi na doplnenie dokazovania - vykonanie miestneho zisťovania v skladových priestoroch žalobcu, vypočutie zamestnanca žalobcu pána Jána R. a účtovníčky pani Andrei T., vypočutie konateľa odberateľskej spoločnosti P. spol. s r.o. ako svedka. Podľa názoru žalovaného vykonanie navrhovaných úkonov by nebolo účelné, resp. výsluchy žalobcom navrhnutých svedkov pána R. a pani T. by nedokázali zvrátiť správnosť prijatých záverov žalovaného a správcu dane, nakoľko vzniknuté pochybnosti sa netýkali skladovania tovaru, ale osoby deklarovaného dodávateľa. Pán R., ktorý nebol zodpovedný za preberanie tovaru a ani odovzdanie finančných prostriedkov deklarovanému dodávateľovi, by neposkytol nové informácie nad rámec toho, čo uviedol konateľ žalobcu pán Jaroslav W., resp. v písomnom vyjadrení druhá konateľka žalobcu pani P. W. a aj pani Andrea T. by sa relevantne mohla vyjadriť iba k účtovaniu faktúr, a nie k realite dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach.

13. K námietke žalobcu, že v konaní pred správcom dane došlo k procesným pochybeniam a že dôkazy, t. j. výsluch svedkov Juraja M. (konateľa spoločnosti U. s.r.o.) a Martina Z. (vlastník motorového vozidla, ktorým mal byť tovar prepravovaný) boli vykonané bez upovedomenia žalobcu, a preto boli vykonané nezákonne, žalovaný uvádza, že z ďalšieho daňového konania nepochybne vyplýva, že správca dane tieto pochybenia napravil a opakovane predvolal pána M. a pána Z. v procesnom postavení svedkov, o čom upovedomil žalobcu, ktorý sa ústnych pojednávaní so svedkami aj zúčastnil. Martin Z. neodmietol vypovedať a zotrval na svojich predchádzajúcich tvrdeniach, Juraj M. využil svoje zákonné právo a opakovane odmietal vypovedať z dôvodu, že by výpoveďou mohol spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. Podľa názoru žalovaného vytýkané procesné pochybenia boli nepochybne zhojené už počas daňovej kontroly, prípadne vyrubovacieho konania. V tejto súvislosti sa žalovaný odvoláva aj na právny názor prijatý v Rozsudku sp. zn. 1Sžf/80/2016, podľa ktorého, ak výsluch svedka v daňovom konaní nebol vykonaný pri zabezpečení účasti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu v súlade s platnými daňovými predpismi, tento nedostatok je možné napraviť tým, že pri ďalšom výsluchu tohto svedka, ktorý sa realizuje v súlade so zákonom, sa svedok iba odvolá na svoju skoršiu výpoveď, nakoľko žalobcovi správca dane právo účasti zabezpečil. Žalovaný zároveň poukázal na rozpornosť námietok žalobcu, ktorý na jednej strane považuje výpoveď Juraja M. zo dňa 10.09.2019 za nezákonne získaný dôkaz, na druhej strane však ťažisko svojej argumentácie o poskytnutí plnení spoločnosťou U. s.r.o. založil práve na tejto ním namietanej svedeckej výpovedi. Tiež namieta, že nemohol klásť Jurajovi M. a Martinovi Z. počas ich prvého vypočutia v pozícii svedkov otázky (v prípade ďalších svedeckých výpovedí obom svedkom otázky položil), avšak v prípade ďalších, žalobcom navrhnutých svedkov - Jána R. a Andrei T. - už kladenie otázok nepovažuje za potrebné a akceptuje aj ich písomné vyjadrenia.

14. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy,

nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, môže sa za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

15. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú 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.

16. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, nariadil na žiadosť žalobcu na prejednanie veci pojednávanie, na ktorom prítomní účastníci zotrvali na obsahu svojej písomne zaznamenatej argumentácie.

17. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 101901741/2021 zo dňa 08.10.2021, potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101068986/2021 zo dňa 18.06.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 2.856,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018.

18. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia november 2018 a december 2018. Daňová kontrola začala podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku dňa 27.03.2019, na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100508128/2019 zo dňa 25.02.2019, doručeného žalobcovi dňa 28.02.2019. Z dôvodu zistenia skutočností odôvodňujúcich vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia bol výkon daňovej kontroly rozšírený na základe Oznámenia a rozšírení daňovej kontroly č. 100789308/2019 zo dňa 04.04.2019, doručeného dňa 08.04.2019, o zdaňovacie obdobie december 2018. Daňová kontrola bola zameraná na dodržiavanie zákona o DPH. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100567971/2020 zo dňa 02.03.2020, súčasťou ktorého bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Protokol bol žalobcovi doručený dňa 18.03.2020, kedy bola daňová kontrola v zmysle § 46 ods. 9 daňového poriadku ukončená.

19. V priebehu daňovej kontroly správca dane overoval údaje uvedené v žalobcovom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie november 2018, pričom sa zamerával na preverenie uplatnenia práva na odpočítanie dane na základe predložených faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť U. s.r.o.:

- Faktúra č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 30.09.2018 (interné číslo XXXX), celková fakturovaná suma: 4.956,- Eur, základ dane: 4.130,- Eur, DPH: 826,- Eur, dátum dodania tovaru: 30.09.2018, označenie tovaru: Medená rúra CU 25 mm x 1,5 mm x 3 m;
- Faktúra č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 31.10.2018 (interné číslo XXXX), celková fakturovaná suma: 2.940,- Eur, základ dane: 2.450,- Eur, DPH: 490,- Eur, dátum dodania tovaru: 31.10.2018, označenie tovaru: Medená rúra CU 25 mm x 1,5 mm x 3 m;
- Faktúra č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 31.10.2018 (interné číslo XXXX), celková fakturovaná suma: 2.520,- Eur, základ dane: 2.100,- Eur, DPH: 420,- Eur, dátum dodania tovaru: 1.10.2018, označenie tovaru: Medená rúra CU 25 mm x 1,5 mm x 3 m;
- Faktúra č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 30.11.2018 (interné číslo XXXX), celková fakturovaná suma: 3.780,- Eur, základ dane: 3.150,- Eur, DPH: 630,- Eur, dátum dodania tovaru: 30.11.2018, označenie tovaru: Medená rúra CU 25 mm x 1,5 mm x 3 m;
- Faktúra č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 30.11.2018 (interné číslo XXXX), celková fakturovaná suma: 2.940,- Eur, základ dane: 2.450,- Eur, DPH: 490,- Eur, dátum dodania tovaru: 30.11.2018, označenie tovaru: Medená rúra CU 25 mm x 1,5 mm x 3 m.

20. Z obsahu vyššie označených faktúr vyplýva, že žalobcovi mali byť dodané medné rúry. Prílohou faktúr sú dodacie listy č. XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX a päť potvrdení o prijatí tovaru odberateľom, na dodacích listoch č. XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX nie je vyznačený dátum dodania a absentuje na nich aj podpis, prípadne pečiatka preberajúceho. Na dodacích listoch č. XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX je prevzatie tovaru potvrdené iba nečitateľným podpisom, bez

uvedenia dátumu dodania. Predložené potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom majú podľa poznámky na nich uvedenej slúžiť aj ako prepravné listy. Na všetkých potvrdeniach je vyznačené meno a priezvisko vodiča (D. M.) a evidenčné číslo vozidla (TN XXX DD), prevzatie tovaru je potvrdené na troch potvrdeniach nečitateľným podpisom. Všetky faktúry od dodávateľa U. s.r.o. boli uhradené v hotovosti. Správca dane napadnutom rozhodnutí poukázal aj na účtovanie daňového subjektu v prípade dodávateľských faktúr č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, o ktorých žalobca účtoval až dňa 30.11.2018, pričom tovar fakturovaný na predmetných faktúrach mal byť dodaný v mesiacoch september a október 2018. Správca dane skonštatoval, že spôsob fakturácie, keď tovar deklarovaný na faktúrach mal byť dodávaný vždy v posledný deň príslušného mesiaca, vykazuje znaky účelového vystavovania faktúr.

21. Podľa výpisu z Obchodného registra SR jediným konateľom spoločnosti U. s.r.o. je od 26.01.2016 D. M.. Sídlo spoločnosti je od 20.02.2016 zaregistrované na adrese H. U. XXXX/XX, XXX XX C. nad R..

22. Správca dane zaslal na adresu sídla spoločnosti U. s.r.o. výzvu zo dňa 24.07.2019, prostredníctvom ktorej v zmysle § 26 ods. 7 daňového poriadku žiadal predložiť daňové a účtovné doklady spoločnosti za rok 2018. Spoločnosť U. s.r.o. zásielku prevzala dňa 12.08.2019, avšak požadované doklady správca dane nepredložila. Správca dane predvolal jediného konateľa spoločnosti U. s.r.o. D. M. na výsluch svedka Dňa 10.09.2019 sa konalo ústne pojednávanie so svedkom, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní. Žalobca nebol o výsluchu svedka upovedomený. D. M. uviedol, že spoločnosť U. s.r.o. sa zaoberala nákupom a predajom tovaru a technického materiálu, vykonávala reklamné a upratovacie práce, údržbu cintorínov, čistila autá, prevádzkovala kaviareň. V roku 2018 nemala žiadnych zamestnancov, žiadne podnikateľské a ani skladové priestory, nedisponovala žiadnym hmotným a nehmotným investičným majetkom. Pán M. potvrdil spoluprácu medzi spoločnosťou U. s.r.o. a žalobcom, potvrdil vystavenie preverovaných faktúr, ktoré aj podpísal. Z ďalších vyjadrení svedka M. vyplynulo, že tovar (medené rúry) spoločnosť U. s.r.o. zabezpečovala subdodávateľským spôsobom, avšak svojich dodávateľov uviesť nevedel. Nepamätal si, kde sa tovar nakladal, kto konkrétne a akým vozidlom tovar dovezol. K začiatkom obchodnej spolupráce so žalobcom sa taktiež nevedel vyjadriť, nepamätal si ako a kedy presne sa spolupráca začala, v danej súvislosti sa vyjadril vo všeobecnosti, že spolupracovali približne od roku 2017. Predmetom obchodnej spolupráce bolo dodanie medených rúr, pričom spoločnosť U. s.r.o. nemala pred vstupom do obchodných rokovaní so žalobcom žiadne skúsenosti v tejto oblasti podnikania. Obchodné rokovania prebiehali s pánom D. W., ktorého svedok M. pozná asi tri, resp. štyri roky. Prepravu medených rúr k odberateľom zabezpečoval a realizoval svedok motorovým vozidlom s evidenčným číslom TN XXX DD, ktoré si prenajímal, avšak nepamätal si od koho. D. M. nemal vedomosť, či vlastník uvedeného motorového vozidla vystavil pre spoločnosť U. s.r.o. faktúru za prenájom vozidla v období november a december 2018. Uviedol, že „párkrát si požičal vozidlo zadarmo od známeho“, ktorého meno si nepamätal. Tiež sa vyjadril, že nedisponuje dokladmi spoločnosti U. s.r.o., nakoľko ich zadržala polícia.

23. Správca dane zisťoval ďalšie informácie z analytického systému kontrolných výkazov DPH (úradný záznam č. 100262584/2020 zo dňa 24.01.2010). Spoločnosť U. s.r.o. v dodaných kontrolných výkazoch za zdaňovacie obdobia september 2018 až december 2018 uviedla iba jediného dodávateľa, a to spoločnosť T. T. s.r.o., R. XXXX/XX, XXX XX Q., IČO: XX XXX XXX. Ďalším preverovaním správca dane zistil, že spoločnosť T. T. s.r.o. za zdaňovacie obdobia september 2018 až december 2018 DPH nepriznala, nepodala kontrolné výkazy ani daňové priznania k DPH. V danom období označená subdodávateľská spoločnosť nebola registrovaným platiteľom DPH, jej registrácia pre DPH bola zrušená k dátumu 30.09.2018. Spoločnosť U. s.r.o. v kontrolných výkazoch vykazovala od 01.10.2018 odpočítanie DPH od neplatiteľa.

24. Podľa výpisu z Obchodného registra SR jediným konateľom spoločnosti T. T. s.r.o. je od 25.10.2016 W. R.. Správca dane predvolal pána W. R. na výsluch, dňa 26.01.2021 sa konalo ústne pojednávanie so svedkom. Vypočutia svedka sa zúčastnil aj splnomocnený zástupca žalobcu. W. R. uviedol, že nedisponuje účtovníctvom spoločnosti T. T. s.r.o., nakoľko ho najskôr odovzdal H. E. a po tom, čo Daňový úrad Trenčín neschválil prevod obchodného podielu na pána E., v mesiaci apríl 2018 odovzdal účtovníctvom pánovi E. R., ktorému udelil generálnu plnú moc. Svedok predložil plnú moc pre pána R. a uviedol, že od tohto obdobia ho viac nevidel. Z ďalších vyjadrení svedka vyplynulo, že v období september až december 2018 nevidel v spoločnosti T. T. s.r.o. účtovníctvo nikto, obchodnú činnosť „asi“ vykonával od apríla 2018 pán E. R., svedok nemá od tohto obdobia žiadne informácie o činnosti spoločnosti, v

ktorej je jediným konateľom. V období september 2018 až december 2018 spoločnosť T. T. s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, pričom svedok nevedel uviesť žiadnych odberateľov a dodávateľov spoločnosti. Spoločnosť U. s.r.o. a ani jej konateľa D. M. pán R. nepozná. Na otázky splnomocneného zástupcu svedok odpovedal, že pánovi R. udelil neobmedzenú plnú moc, nemal vedomosť, či pán R. vykonával v mene spoločnosti T. T. s.r.o. nejaké práve úkony a obchodné transakcie, či sprostredkovával obchody, prípadne prijímal nejaké plnenia za spoločnosť T. T. s.r.o., nakoľko sa s pánom R. nekontaktovali. Tiež uviedol, že pokiaľ vykonával činnosť on (do udelenia plnej moci), snažil sa podávať daňové priznania, buď ročne alebo kvartálne. Keď odovzdal účtovníctvo pánovi R., ten mu prisľúbil, že bude tieto povinnosti plniť, avšak nemá vedomosť o tom, či podal za rok 2018 daňové priznania. Podľa predloženej plnej moci zo dňa 27.04.2018 pán Zdenko R. udelil pánovi E. R. generálnu plnú moc, aby ho zastupoval ako spoločníka a konateľa spoločnosti T. T. s.r.o. vo všetkých veciach. Správca dane za účelom predvolania pána E. R. na výsluch svedka preveroval miesto jeho trvalého pobytu. Podľa odpovede mal pán E. R. posledný známy trvalý pobyt na adrese Ilava, resp. Nová Dubnica. Dňa 21.10.2020 zomrel.

25. Na Potvrdeniach o prijatí tovaru odberateľom, ktoré žalobca predložil k výkonu daňovej kontroly, je uvedené evidenčné číslo vozidla, ktorom mal byť tovar prepravovaný (TN XXX DD), pričom aj konateľ deklarovaného dodávateľa D. M. tvrdil, že tovar vozil vozidlom s evidenčným číslom TN XXX DD. Správca dane zistil, že vlastníkom uvedeného motorového vozidla je fyzická osoba E. Z., IČO: XXXXXXXX. Správca dane zaslal E. Z. Výzvu, prostredníctvom ktorej v zmysle § 26 ods. 7 daňového poriadku žiadal predložiť daňové a účtovné doklady za zdaňovacie obdobia október 2018 až december 2018. Dňa 02.08.2019 bola správcovi dane doručená odpoveď (zaevidovaná pod podacím číslom 2/50389559/2019). Podľa zaslaných dokladov E. Z. v zdaňovacích obdobiach október až december 2018 nedeklaroval žiadne transakcie so spoločnosťou U. s.r.o. a ani so žalobcom.

26. Správca dane predvolal E. Z. na výsluch svedka. Dňa 28.10.2019 sa konalo ústne pojednávanie so svedkom, žalobca nebol o výsluchu svedka upovedomený. E. Z. uviedol, že v roku 2018 sa v rámci svojich podnikateľských aktivít zaoberal prenájmom vozidiel a robil zámkovú dlažbu. K priebehu obchodovania uviedol, že ak je niekto jeho zákazníkom prvýkrát, spíše s ním zmluvu o prenájme, zoberie zálohu a až potom mu auto odovzdá. Tiež sa informuje, čo chce klient prevážať, keďže niekedy nemá klient odhad o maximálnej novej hmotnosti, ktorú môže do auta naložiť. Z ďalších vyjadrení pána Z. a vyplynulo, že pozná pána D. M., ktorý si chodil prenajímať vozidlo v mene spoločnosti U. s.r.o. Pán Z. prenajal spoločnosti U. s.r.o. vozidlo s evidenčným číslom TN XXX EE v mesiacoch apríl 2019, máj 2018 a júl 2018, o čom vystavil faktúry, ktoré správcovi dane zaslal elektronicky. Okrem uvedených období so spoločnosťou U. s.r.o. neobchodoval, neprenajal jej žiadne vozidlo.

27. Nakoľko žalobca nebol o výsluchu svedka, ktorý sa uskutočnil dňa 28.10.2019 upovedomený, správca dane opätovne predvolal pána E. Z. na výsluch svedka. O termíne a mieste vypočutia svedka upovedomil aj žalobcu. Ešte pred uskutočnením ústneho pojednávania splnomocnený zástupca žalobcu nahliadol do spisu súvisiaceho s daňovou kontrolou a vyhotovil si fotokópiu zápisnice z prvého ústneho pojednávania so svedkom E. Z.. Dňa 22.01.2020 sa konalo ústne pojednávanie so svedkom. Vypočutia svedka sa zúčastnil aj splnomocnený zástupca žalobcu. Pán E. Z. zopakoval svoje tvrdenia z ústneho pojednávania, ktoré sa uskutočnilo dňa 28.10.2019, v zmysle ktorých pozná D. M., ten si od neho niekoľkokrát prenajal vozidlá, pričom faktúry za prenájom vystavil na spoločnosť U. s.r.o. K priebehu obchodnej spolupráce so spoločnosťou U. s.r.o. uviedol, že ho kontaktovali telefonicky, zavolali tak raz za dva - tri mesiace, auto mávali do 6 hodín do 200 km za dohodnutú sumu 30,00 Eur. Ďalej svedok uviedol, že spoločnosti neprenajal a ani D. M. nezapožičal motorové vozidlo s evidenčným číslom TN XXX DD v dňoch 30.09.2018, 31.10.2018, 30.11.2018 a 31.12.2018. Zdôraznil, že uvedené motorové vozidlo spoločnosti U. s.r.o. ani bezodplatne nezapožičal. K otázkam splnomocneného zástupcu uviedol, že niekedy motorové vozidlá zákazníkom odovzdával aj jeho otec, avšak nikdy nie bez jeho vedomia, nakoľko kalendár k prenájmom vozidiel má iba on. Zopakoval, že on ani jeho otec nikdy nezapožičali pánovi M. akékoľvek vozidlo bezodplatne prípadne za nejakú protislužbu. Na podporu svojich tvrdení svedok prostredníctvom svojho mobilného telefónu a v ňom zobrazeného facebookového profilu pána D. M. poukázal na to, že pán M. bola dňa 31.11.2018 na lyžovačke v Jasnej, a preto v tento deň nemohol od neho vozidlo požičať. Počas ústneho pojednávania svedok predložil doklady o prenájme motorového vozidla s evidenčným číslom TN XXX DD v termíne od 29.09.2018 do 01.10.2018, Zmluvu o prenájme vozidla zo dňa 29.09.2018, Preberací protokol (TN XXX DD) zo dňa 29.09.2018 a Odovzdávací protokol (TN XXXDD) zo dňa 01.10.2018. Podľa predložených dokladov v termíne od 29.09.2018 do 01.10.2018 mala prenajaté uvedené motorové vozidlo spoločnosť R. S s.r.o., ktorej E. Z. fakturoval prenájom vozidla.

28. Dňa 10.02.2020 žalobca doručil správcovi dane elektronické podanie (zaevidované pod podacím číslom 6/01194998/2020), prílohou ktorého bola fotokópia certifikátu odovzdaného spoločnosti P. spol. s r. o. - doklad označený ako „EU prohlášení o vlastnostech č.:XXXX“, v ktorom je uvedené, že podpísaná osoba reprezentuje firmu KME - Germany GmbH & Co. KG Plumbing Tubes, Osnabrück, Deutschland, pri podpise je uvedené meno Hansen a dátum 02. január 2013. Na spodnej časti dokladu je uvedená internetová stránka [www.kme.com/services/ce](http://www.kme.com/services/ce). <[http://www.kme.com/services/ce%XXDCXX-KME\\_DOP\\_TUBES\\_Czech\\_CZ\\_Rev.XX/XX](http://www.kme.com/services/ce%XXDCXX-KME_DOP_TUBES_Czech_CZ_Rev.XX/XX)>. Ďalej žalobca predložil pokladničné doklady zo dňa 09.10.2018, 10.01.2019 a 17.01.2019, vystavené z elektronickej registračnej pokladnice patriacej spoločnosti U. s. r.o., tkajúce sa úhrady faktúr č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX. V podaní žalobca tiež uviedol, že hotovosť na úhradu faktúr odovzdal D. W. a každá z faktúr tvorila samostatnú objednávku a samostatnú dodávku tovaru, a preto tovar dodávaný v jeden deň bol fakturovaný na viacerých faktúrach a nie iba jednou faktúrou. C., ktoré by potvrdzovali toto tvrdenie, žalobca nepredložil. Navrhol vypočuť osoby pani P. W., konateľku žalobcu; pánov E. C. a D. R. vo veci dodania a prevzatia tovaru a zaplatenia faktúr od spoločnosti U. s.r.o. a pani I. T. ohľadom zaúčtovania tovaru nakúpeného od spoločnosti U. s.r.o.

29. Druhá konateľka žalobcu - P. W. - v písomnom vyjadrení uviedla, že o všetkých činnostiach spoločnosti sa obaja konatelia vzájomne informujú, pričom ona zabezpečuje najmä pracovno-personálne veci a všetky potrebné obchodné činnosti tejto spoločnosti. Obchodovanie s medenými rúrami zabezpečuje o vzájomnej konzultácii D. W.. Obchodných partnerov si žalobca preveruje v rámci všetkých zákonných možností, kritériom pre výber obchodného partnera je zodpovednosť, spoľahlivosť a plnenie vzájomných dohôd. P. W. sa nezúčastňuje každého obchodného jednania. Vzájomnú obchodnú spoluprácu so spoločnosťou U. s.r.o. nadviazali na základe pozitívnych skúseností s D. M.. Obchodné podmienky so spoločnosťou U. s.r.o. dojednal D. W. za osobnej prítomnosti pani P. W.. Počas stretnutí vyplynulo, že spoločnosť U. s.r.o. má skúsenosti a znalosti s dodávaním medených rúr. V období september až december 2018 bola spoločnosť U. s.r.o. jediným dodávateľom medených rúr pre žalobcu. Obchodovanie medzi žalobcom a spoločnosťou U. s.r.o. sa uskutočňovalo osobne, písomne a telefonicky. Žalobca požadoval od spoločnosti U. s.r.o. certifikáty - normy dodaného tovaru, preveroval si, či dodaný tovar je tovarom, ku ktorému je vystavený certifikát predložený spoločnosťou U. s.r.o., na základe identifikácie podľa značenia na dodávaných materiáloch a štítku pripevnenému k dodávanému materiálu. Toto tvrdenie možno preukázať výpoveďou D. R. a E. C. a prípadne predložením časti materiálu správcovi dane ako dôkaz. Osobou zodpovednou za príjem tovaru od dodávateľa U. s.r.o. v období september až december 2018 bol D. W.. Hotovosť v mene spoločnosti U. s.r.o. na úhradu faktúr prijímal pán Juraj M..

30. Nakoľko prvý výsluch svedka D. M. bol vykonaný v neprítomnosti žalobcu, resp. jeho zástupcu, správca dane vykonal dňa 22.01.2020 opätovný výsluch tohto svedka, už za účasti zástupcu žalobcu. Svedok na opakovanom výsluchu odmietol vypovedať z dôvodu prebehajúceho vyšetrovania, dôvodiac, že by svojou výpoveďou mohol sebe spôsobiť nebezpečenstvo trestného stíhania.

31. Správca dane dopytom na J. sporiteľňu, a.s. zistil, že bankový účet, ktorého číslo spoločnosť U. s.r.o. pre účely platobného styku uvádzala na sporných faktúrach, bol k 30.11.2018 zrušený.

XX. Jaroslav W. - konateľ žalobcu - uviedol, že D. M. pozná už niekoľko rokov. Z predchádzajúcej obchodnej spolupráce s ním mal dobré skúsenosti. O možnosti dodávať medené rúry ho oboznámil D. M.. Spoločnosť U. s.r.o. bola dodávateľom medených rúr žalobcovi v období september 2018 až december 2018. Predtým mal žalobca iných dodávateľov, no na ich názvy si nespomenul. Odberateľom žalobcu bola spoločnosť P. spol. s r.o.

33. Správca dane vydal rozhodnutie č. 101068986/2021 zo dňa 18.06.2021, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 2.856,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2018, s odôvodnením, že nebolo preukázané splnenie základných vecných a formálnych požiadaviek nevyhnutných pre uplatnenie práva na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca a ani jeho dodávateľ - spoločnosť U. s.r.o. nepreukázali, že medené rúry uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou U. s.r.o. mohli byť dodané tak, ako je deklarované. Správcovi dane nebolo preukázané, že spoločnosť U. s.r.o. mohla disponovať materiálnym plnením - medenými rúrami, ktoré mohla ďalej dodať žalobcovi.

34. Na podklade žalobcom podaného odvolania Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 101901741/2021 zo dňa 08.10.2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožnilo sa s rozsahom správcu dane vykonaného dokazovania, z neho ustáleným skutkovým stavom a naň nadväzujúcim právnym posúdením veci. Zosumarizovalo zistenia, z ktorých vyplýva záver o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH. Spoločnosť U. s.r.o. nemala v rozhodnom čase potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti, správcovi dane nepredložila žiadne doklady svedčiace o vykonávaní ekonomických aktivít. D. M. spoluprácu so žalobcom potvrdil iba slovné. Nepamätal si bližšie okolnosti týkajúce sa pôvodu tovaru, neidentifikoval žiadneho dodávateľa, od ktorého nadobúdal tovar. Vlastník vozidla, na ktorom mal D. M. voziť tovar žalobcovi, poprel zapožičanie tohto vozidla D. M. v preverovanom období. Deklarovaný subdodávateľ - spoločnosť T. T. s.r.o. - nebola v tom čase ekonomicky aktívnym subjektom, jej konateľ sa vyjadril, že za spoločnosť nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Certifikát, ktorým žalobca preukazoval kvalitu tovaru tvrdiac, že mu ho pri dodaní tovaru poskytla spoločnosť U. s.r.o., bol v období od septembra 2016 do februára 2021 voľne prístupný na internete. Správcu dane zistené skutočnosti navodili u neho pochybnosti o reálnom dodaní tovaru daňovému subjektu spoločnosťou U. s.r.o. Žalovaný uviedol, že preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov a ich pridruženie k osobe dodávateľa je prakticky možné iba v prípade, ak samotný dodávateľ vie formálne a vecne potvrdiť, že tovar skutočne dodal. Zákon o DPH v § 2 vymedzuje, čo je predmetom dane. Podľa tohto ustanovenia je, okrem iného, predmetom dane dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Z daného dôvodu nie je možné považovať za dodanie tovaru také plnenie, v ktorom absentuje dôkazný prostriedok o vykonaní osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Tiež nemožno tvrdiť, že v zmysle § 19 zákona o DPH vznikla dodávateľovi daňová povinnosť zo zdaniteľných obchodov. Právo odpočítania dane je možné iba v prípade, keď pri tovare vznikla daňová povinnosť deklarovanému dodávateľovi.

35. Podľa žalovaného tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je uskutočnenie zdaniteľných obchodov dodávateľom U. s.r.o. Pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr od spoločnosti U. s.r.o., musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a deklarovaným dodávateľom. Samotná skutočnosť, že na sporných faktúrach je ako dodávateľ uvedená spoločnosť U. s.r.o. ešte neznamená, že táto v skutočnosti dodanie tovaru aj uskutočnila a vznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH aj daňová povinnosť. Žalovaný poukázal na to, že správca dane vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich, že dodanie predmetného tovaru bolo uskutočnené deklarovaným dodávateľom. Žalobca však žiadne hodnoverné dôkazy nepredložil. Certifikát, ktorým preukazoval kvalitu tovaru, pričom tvrdil, že mu ho pri dodaní tovaru poskytla spoločnosť U. s.r.o., bol v období od septembra 2016 do februára 2021 voľne prístupný na internete, a teda nepreukazuje dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom. Navrhnutý svedok E. C. sa k vykladaniu tovaru vyjadroval neurčito, nejasne, dodávateľa tovaru identifikoval len na základe papierov, ktoré mu „dali do ruky“, pričom ani nevedel, či to bola faktúra alebo dodací list. V danom prípade žalobca nepreukázal vierohodnými dôkazmi uskutočnenie dodania tovaru (prijatie deklarovaného zdaniteľného plnenia) práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Žalobcovi neboli pripísané následky za nespĺnenie povinnosti deklarovaného dodávateľa a jeho subdodávateľa uvedeného v kontrolných výkazoch, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ani ich nekontaktnosť so správcu dane, ale zo strany správcu dane išlo o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane. Pokiaľ niektorú skutočnosť alebo tvrdenie spadajúce do dôkaznej povinnosti žalobcu nie je možné preveriť, neznamená to, že tvrdenie žalobcu je preukázané a nie je dôvodné o ňom pochybovať.

36. Žalovaný ďalej mal za to, že navrhované vypočítania svedkov by neboli účelné, nakoľko D. R. by neposkytol nové informácie nad rámec toho, čo uviedol D. W., konateľ žalobcu, ktorý mal byť priamo zodpovedný za preberanie tovaru a odovzdávanie hotovosti spoločnosti U. s.r.o. a aj pani I. T. by sa relevantne mohla vyjadriť iba k účtovaniu faktúr, a nie k reálnosti dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach. Žalovaný záverom uviedol, že správca dane preukázané kontrolné zistenia detailne popísal, všetky získané dôkazy vyhodnotil jednotlivito a vo vzájomnej súvislosti, uviedol použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodoval a zaoberal sa námietkami žalobcu. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je zrozumiteľné, v dostatočnej miere reflektuje na ustanovenie § 63 ods. 5 daňového poriadku. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, akým spôsobom jednotlivé vymenované skutočnosti správcu dane vyhodnotil vo vzťahu k predmetu konania, o čom jednotlivé skutkové zistenia

svedčia. Správca dane stanovil pevné hranice a pravidlá dokazovania, mal jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sleduje, dbal na to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou právnou úpravou a následne zo získaných dôkazov vyvodil logické a presvedčivé závery, ktoré sú súčasťou odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, z ktorého je zrejmé, ktoré skutočnosti boli rozhodujúce pre rozhodnutie vo veci a akými úvahami sa správca dane pri ich vyhodnotení riadil.

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

38. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

39. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

44. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

45. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

46. 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.

47. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

48. 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.

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

50. Správny súd dáva do pozornosti, že dňa 29.03.2022 vyhlásil rozsudok č.k. 11S/114/2021-102, týkajúci sa žalobcu Q. H., s.r.o., zdaňovacieho obdobia december 2018, kde daňové orgány nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH z faktúr vystavených dodávateľom U. s.r.o. Išlo o výsledok totožnej daňovej kontroly. Vzhľadom na uvedené považuje správny súd závery rozsudku č.k. 11S/114/2021-102 zo dňa 29.03.2022 za použiteľné aj pri zdaňovacom období november 2022 a preto ich uvádza v plnom znení: „Po preskúmaní správnej žaloby, písomných vyjadrení účastníkov konania a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť z dôvodu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) vzhľadom na nižšie uvedené. Správny súd konštatuje, že spornou skutočnosťou bolo, či skutočne došlo k dodávke tovaru deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou a či žalovaný a správca dane dostatočne zistili skutkový stav na prijatie záveru o reálnom spochybnení dodávky medených rúr spoločnosťou U. s.r.o. Správny súd konštatuje, že z obsahu rozhodnutia žalovaného ani správcu dane neplynú spochybnenie dodania medených rúr žalobcom českému odberateľovi. Žalovaný aj správca dane sa zamerali na spochybnenie dodávky medených rúr spoločnosťou U. s.r.o. žalobcovi. Pri spochybnení tohto obchodu vychádzali z toho, že žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by bez pochybností preukazovali, že deklarované zdaniteľné plnenie skutočne dodal žalobcovi subjekt uvedený na faktúre. Žalovaný aj správca dane mali za to, že zo zisteného skutkového stavu - svedeckých výpovedí, vyjadrení konateľov žalobcu neplynú také okolnosti, ktoré by odôvodňovali prijatie záveru, že deklarovaný dodávateľ skutočne dodal tovar uvedený na faktúre. Naproti tomu žalobca je názoru, že skutkový stav nebol zistený dostatočne a vec bola v dôsledku uvedeného nesprávne vyhodnotená. Správny súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH. V tejto časti by bola úvaha žalovaného a správcu dane správna, ak by skutočne riadne a dôvodne spochybnili právo žalobcu na odpočítanie dane. Spochybnenie realizácie dodávky tovaru musí vychádzať zo zistenia skutkového stavu, ktorý musí byť zistený riadne a bez pochybností. Správny súd má za to, že zistenia správcu dane a žalovaného v dodávateľskom reťazci pred dodávateľom U. s.r.o., navodzujú pochybnosti o reálnych schopnostiach a možnostiach spoločnosti U. s.r.o., dodať tovar deklarovaný na faktúrach žalobcovi. Uvedené však samo o sebe vzhľadom na vzniknutú dôkaznú situáciu nie je postačujúce na prijatie záveru, že žalobcovi nebol tovar dodaný deklarovaným dodávateľom. Správny súd má za to, že vo vzniknutej situácii nie je jednoduché preukázať, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ. Preto ani nie je možné v zásade za tohto stavu konania zo strany predložiť ďalší „vierohodný“ listinný dôkaz preukazujúci dodávku tovaru. Z tohto pohľadu možno konštatovať, že žalobca vyčerpal svoje dôkazné možnosti ohľadne dokladov, ale na druhej strane je potrebné konštatovať, že žalovaný a správca dane reálne spochybnili vierohodnosť žalobcom predložených dôkazov (faktúry, dodacie listy, certifikát), keď tieto nepreukazujú sami o sebe bez ďalšieho dodávku tovaru deklarovaným dodávateľom. Nesporným však je, že tovar žalobca ďalej predal svojmu odberateľovi v Českej republike. Preto je potrebné dôkladne a dôsledne sa vysporiadať s dôkazmi, ktoré žalobca navrhol, a ktoré v zásade sú už jedinou jeho možnosťou na preukázanie, že tovar dodal deklarovaný dodávateľ uvedený na faktúrach. Takýmito dôkazmi sú práve svedecké výpovede, ktoré môžu preukázať (ale nemusia), že tovar skutočne dodal dodávateľ deklarovaný na faktúrach. Správny súd konštatuje, že dodávke tovaru svedčia vyjadrenia konateľov žalobcu, ako aj svedecká výpoveď konateľa dodávateľa p. D. M., ktorý tvrdil, že tovar uvedený na faktúrach dodal. Skutočnosť, že jeho

výpoveď nie je detailná a pri druhom a treťom predvolaní na výsluch odmietol vypovedať, nemožno bez ďalšieho vyhodnotiť na neprospech žalobcu. Skutočnosť, že tento svedok je (môže byť) trestne stíhaný samo o sebe neodôvodňuje prijatie záveru, že jeho spoločnosť nedodala tovar. Rovnako tak nie celkom presné odpovede, nakoľko svedok pri odmietnutí (aj výpovedi) mohol kalkulovať s okolnosťami trestného stíhania. Preto pre vyhodnotenie tejto výpovede je potrebné zohľadniť aj výpovede ďalších svedkov, a to E. C. a navrhovaného svedka D. R., ktorý však vypočutý nebol. Rovnako tak je vhodné (potrebné) realizovať prípadnú konfrontáciu svedkov M., C., R. k otázke dodávky a preberania tovaru. Správny súd sa nestotožnil s hodnotením svedeckej výpovede E. C. ako nedôveryhodnej. Výpoveď tohto svedka bola nepresná, avšak je potrebné si uvedomiť, že svedčil o okolnostiach, ktoré nastali pred približne dvomi rokmi, a ktoré nepredstavujú jeho primárnu hlavnú činnosť. Uvedená osoba nie je zamestnancom žalobcu a nemá mať dôvod, aby si pamätala podrobné detaily takejto udalosti. Správny súd by uvedené prirovnal k situácii, kedy by od svedka niekto žiadal, aby opísanie viacerých osôb bývajúcich v nie bezprostrednom susedstve pred dvomi rokmi, ktorých videl dva krát. Schopnosť detailne opísať takúto osobu je vždy individuálna, ale len málo osôb by uvedené skutočne reálne aj dokázalo. Pri hodnotení svedeckých výpovedí sa nemožno držať prepjatého formalizmu a predpokladať, že každá ďalšia svedecká výpoveď bude rovnaká a bez rozdielov a poskytne odpovede na všetky otázky do najmenších detailov a pochybností v prípade, že svedkom niekto kladie otázky na nepodstatné okolnosti, ktoré vznikli v minulosti, a ktoré nepredstavovali primárny predmet ich záujmov alebo činností. Je zásadný rozdiel, či je niekto svedkom násilného trestného činu, ktorý výrazne utkvie v pamäti každého, alebo len bežnej činnosti, ktorú nemá povinnosť si zapamätať a nie je pre jeho život a prežívanie určujúca. Od svedkov nemožno očakávať pamätanie si detailov pri výkone bežných činností a je pravidlom, že bežne svedkovia menia s odstupom času čiastočne svoje výpovede, resp. priamo v danom momente si nedokážu spomenúť na priamy priebeh udalostí. Určitá nekonzistentnosť výpovede svedka môže nastať aj plynutím času, nakoľko časom dochádza k postupnému prirodzenému vyhasínaniu pamäťovej stopy, čo má na svedka negatívny vplyv, čo sa týka kvality vybavovaných informácií v priebehu výpovede. Preto je vždy potrebné hodnotiť svedecké výpovede aj z tohto hľadiska. Z uvedených dôvodov sa správny súd nestotožňuje so správcom dane a žalovaným vykonaným hodnotením výpovede svedka Michala C.. Správny súd vyhodnotil nateraz ako dôveryhodnú výpoveď svedka - Michala C., ku ktorej by však mala pristúpiť výpoveď inej osoby (vzhľadom na chýbajúce detaily), prípadne zistenie ďalších skutočností, ktoré by túto výpoveď potvrdili (výpoveď p. R., konfrontácia), alebo vyvrátili. Správny súd ďalej uvádza, že záver správcu dane a žalovaného „pán C. je prepojenou osobou s pani I. T., ktorá v čase preverovaných obchodných transakcií bola externou účtovníčkou daňového subjektu. Pán C. je konateľom spoločnosti A. U. s.r.o., IČO: XX XXX XXX (od 15.04.2021 LH H. s.r.o.), pričom predchádzajúcou konateľkou bola pani I. T. a od 06.04.2021 pán C. vykonáva funkciu konateľa spoločne s pánom Martinom T.. S ohľadom na všetky uvedené skutočnosti a vykonané dokazovanie správca dane spochybnil vierohodnosť svedeckej výpovede pána C.“ je veľmi predčasný a neodôvodnený. Je dôležité si uvedomiť, že bežný občan - svedok (zvlášť právnik) - si po poučení dôsledne zváži, či bude hovoriť pravdu, alebo nie. Rovnako na základe výkonu funkcie konateľa svedka v spoločnosti s ručením obmedzeným, kde bola predchádzajúcim konateľom účtovníčka žalobcu a v súčasnosti je konateľom menovec predchádzajúcej konateľky nemôže založiť nedôveryhodnosť výpovede. K stanoveniu záveru o nedôveryhodnosti by musela pristúpiť ďalšia okolnosť, ktorá by takýto záver potvrdzovala. Správny súd má výhrady aj k subjektívnemu spôsobu hodnotenia svedeckých výpovedí, keď napr. výpoveď p. Z.a bola hodnotená ako úplne dôveryhodná, pričom však správca dane nepodrobil výpoveď kontrole správnosti (komu prenajímал dodávky v decembri, keď neprenajímал prečo.....) a podobne. Správny súd tiež uvádza, že správca dane a žalovaný sa nevenovali riadne okolnosti, kedy presne boli dodané tovary, či presne 31.12.2018, alebo v iné dni, len uzavreli, že na dodacích listoch nie je dátum. Správny súd pre ilustráciu k nesprávnej subjektívnej hodnotenej svedeckej výpovede bez ďalšieho dôkazu uvádza hypotetickú úvahu, že dôvodom svedeckej výpovede napr. pána Z. mohlo byť zakrytie vlastnej nezdanenej činnosti. Uvedená príkladná hypotetická úvaha (špekulácia) je rovnaká (nemá opodstatnenie), ako keď správca dane (žalovaný) uzavrel nedôveryhodnosť svedka C. na výkone funkcie konateľa v spoločnosti, kde bola konateľkou účtovníčka žalobcu. Správny súd poukazuje na závery vyslovené v náleze Ústavného súdu SR z 9. júna 2015, sp. zn. III. ÚS 276/2014-29, ktorý k hodnoteniu svedkov uviedol, že: „spochybňovanie objektívnosti výpovedí svedkov a účastníkov konania iba na základe ich kolegiálneho alebo iného rodinného či spoločenského vzťahu bez toho, aby vierohodnosť výpovedí spochybňovali aj iné, objektívne zadokumentované skutočnosti a dôkazy, by v prípadoch, kedy jediným dostupným dôkazom je práve iba výpoveď účastníkov konania či svedkov majúcich medzi sebou takýto vzťah, viedlo k nemožnosti uniesť dôkazné bremeno navrhovateľom a zároveň by viedlo

k vytvoreniu neakceptovateľnej „prezumpcie nepravdivosti“ svedeckých výpovedí či tvrdení účastníkov konania.“

51. Správny súd uvádza, že dokazovanie aj v daňovom konaní sa má viesť tak, aby sa v zákonom stanovenom čase dospelo k riadnym záverom, pričom treba riadne vyhodnocovať aj svedecké výpovede. Zo skutočnosti, že výpoveď konateľa dodávateľa (svedka D. M.) nebola detailná, nemožno bez ďalšieho uzavrieť, že nepreukazuje dodávku tovaru, a teda označiť takúto výpoveď za nevierohodnú. Je potrebné skúmať ďalšie prípadné okolnosti, ktoré mohli svedka k takejto výpovedi viesť (jeho prípadné vlastné trestné stíhanie) a vysporiadať sa s nimi. Odhliadnuc od uvedeného má správny súd za to, že správca dane aj žalovaný by sa mali vyhnúť vo svojich rozhodnutiach konštatácii typu „zistil a preukázal existenciu úmyselného a cieleného narušenia princípu neutrality DPH prostredníctvom deklarovaného dodávateľa U. s.r.o.“, nakoľko ak ich chcú správne orgány použiť, je potrebné, aby rozhodnutie v tejto časti aj náležite odôvodnili, a to vrátane vysporiadania sa s úmyslom dotknutých subjektov (žalobcu). Správny súd je toho názoru, že pokiaľ má byť v rozhodnutí konštatované podvodné konanie, tak toto musí byť náležite odôvodnené dôkazmi (ako aj vykonaním Axel - Kittel testu), inak ide len o nepodloženú úvahu správnych orgánov, ktorá nemá v rozhodnutí miesto a zaťažuje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP v takto odôvodnenej časti. Rovnako tak posudzovanie vierohodnosti výpovede svedka E. Z., ktorý uviedol, že svedok D. M. bol na lyžovačke dňa 31.12.2018, čomu svedčila fotodokumentácia v mobile svedka, nie je preukázaná. Uvedená fotodokumentácia v administratívnom spise nie je (ako ani fotka svedka), a preto uvedený záver je z pohľadu súdu nepreskúmateľný. Správny súd záverom k námietke žalobcu o nemožnosti konvalidovať nesprávne vykonané výsluchy svedkov ich opätovným výsluchom svedkov uvádza, že táto je nedôvodná. Rovnako ako nedôvodnú vyhodnotil námietku, že žalovaný a správca dane mu neumožnili sa oboznámiť sa s administratívnym spisom, resp. nevykonali miestnu ohliadku a nevypočuli p. T.. Súd sa v tomto prípade stotožnil s názorom žalovaného a správcu dane, že miestna ohliadka a výpoveď p. T. by nemali pre posúdenie veci význam, nakoľko tovar u žalobcu nie je a ani nebolo spochybnené, že ho predal a p. T. nebola priamym svedkom dodania tovaru.

52. Podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

53. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že žalovaný a správca dane nedostatočne zistili skutkový stav na riadne posúdenie veci, a preto zrušil rozhodnutie žalovaného aj prvostupňového správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

54. V ďalšom správnom konaní bude povinnosťou žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa opätovne vo veci doplniť dokazovanie výsluchom svedka R. vykonaním konfrontácie svedka Džamka a M. a vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutia náležitým spôsobom zdôvodniť.

55. Odhliadnuc od doposiaľ uvedeného - citácie rozsudku č.k. 11S/114/2021-102 zo dňa 29.03.2022 - správny súd dáva do pozornosti, že pokiaľ ide o nepriznanie nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH majúcich svoj základ v nejednoznačnej (alebo nepreukázanej) identifikácii zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby (alebo tovar) dodať, správny súd poukazuje na rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, ktorý pripomína stále platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorá „pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet 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, možno zamietnuť jedine 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 podvodu, pričom príslúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).“

56. V rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022 uviedol NSS SR, že „v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“ Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.“ Z citovaných rozsudkov vyplýva, za akých okolností sú daňové orgány povinné preukazovať účasť žalobcu na prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa alebo aspoň vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca, ak zamýšľajú nepriznať žalobcovi nárok na odpočet DPH v procesnej situácii, keď spochybňujú autenticitu deklarovaného dodávateľa fakturovaných tovarov alebo služieb.

57. Žalobca bol v konaní úspešný, preto mu súd priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania (§ 167 ods. 1 SSP).

58. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správne súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí 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“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,

- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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. Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.