

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/27/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200140  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 01. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:7021200140.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Radičovej a členov senátu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: RGR Slovakia s.r.o., so sídlom Maurerova 20, 040 22 Košice - mestská časť Dargovských hrdinov, IČO: 47 601 540, právne zastúpený Mgr. Tomášom Hermanom, advokátom so sídlom Kmeťova 13, 040 01 Košice - mestská časť Staré Mesto, IČO: 50 280 970, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102004178/2020 zo dňa 17. decembra 2020, takto

### rozhodol:

Správny súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Košiciach dňa 05.03.2021 domáhal súdneho prieskumu v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 102004178/2020 zo dňa 17.12.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona

č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) učený rozdiel v sume 9.696,87 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2018. Dňa 17.03.2021 rozhodol Krajský súd v Košiciach uznesením sp. zn. 7S/21/2021 o postúpení veci Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) ako miestne príslušnému súdu.

2. Podanou správnou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Podľa žalobcu napadnuté rozhodnutie je nezákonné, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, napadnutým rozhodnutím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení

o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a nevysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že sa žalovaný nevysporiadal s konkrétnymi námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, čím porušil zákon.

3. Podľa žalobcu odprieť právo na odpočítanie dane je možné len v súlade s bojom proti podvodu a daňovým únikom, čo zdôraznil Súdny dvor v rozsudku C-101/16 Paper Consult SRL. V citovanom rozhodnutí Súdny dvor uviedol, že medzi zákonné podmienky odpočítania DPH (ktorých porušenie žalovaný aj správca dane vytýkali žalobcovi) patrí, že dotknutá osoba je zdaniteľnou osobou, prijaté tovary a služby využíva na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení, ktoré podliehajú vo všeobecnosti zdaneniu a že tieto tovary a služby poskytla iná zdaniteľná osoba, a to spoločnosť URUMBU s. r. o., so sídlom Južná trieda 82, 040 01 Košice - mestská časť Juh, IČO: 50 516 302 na základe vystavených faktúr. Ide o hmotnoprávne podmienky, ktoré sú vyjadrené v § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Aby platiteľ DPH mohol právo na odpočítanie dane uplatniť, musí mu najprv toto právo vzniknúť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH) a okrem toho musí prijaté plnenie použiť na plnenia, ktoré vo všeobecnosti podliehajú zdaneniu (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH). Uvedené podmienky na odpočítanie DPH z prijatých faktúr žalobca bez pochybností splnil, takže sa nemôže jednať o porušenie týchto podmienok zo strany žalobcu.

4. Žalobca konštatoval, že podľa ustálenej judikatúry základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky. V zmysle judikatúry Súdneho dvora je potrebné rozlišovať, či platiteľ dane nespĺnil niektorú z hmotnoprávnych podmienok uvedených

v § 49 zákona o DPH alebo či správca dane platiteľovi preukázal, že ním prijaté plnenie bolo súčasťou podvodu v oblasti DPH, o ktorom platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, resp. či podvod v oblasti DPH spáchal sám kontrolovaný platiteľ dane. Ak nie je spochybnené uskutočnenie zdaniteľného plnenia a právo v zmysle vyššie uvedeného na odpočítanie dane vzniklo (hmotnoprávne a formálne podmienky), pričom prijaté plnenie bolo platiteľom dane použité na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu, potom nepriznanie odpočítania dane je možné len na základe judikatúry súdneho dvora (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/52/2016). V prípade, že správca dane platiteľovi dane, ktorý zdaniteľné plnenie prijal a použil na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu, objektívnymi dôkazmi preukáže, že tento platiteľ dane nekonal s odbornou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo ktoré prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode v oblasti DPH, až potom s odkazom na konkrétnu judikatúru súdneho dvora môže správca dane neuznať právo na odpočítanie dane. Ak napríklad podvod

v oblasti DPH spácha dodávateľ kontrolovaného platiteľa dane, pričom sa preukáže, že kontrolovaný platiteľ dane o tom mohol vedieť, nie je možné tvrdiť, že došlo k porušeniu konkrétneho ustanovenia zákona o DPH (v prípade žalobcu § 49, § 51 zákona o DPH), keďže zákon o DPH o takomto dôvode neuznania práva na odpočítanie dane nepojednáva. Ak teda nedošlo zo strany žalobcu k porušeniu § 49 ods. 1, ods. 2 zákona

o DPH, nemožno v protokoloch, ani v rozhodnutiach uvádzať, že žalobca tieto ustanovenia porušil. Uvedené žalobca namietal aj vo svojom odvolaní, s čím sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí náležitým spôsobom nevyporiadal.

5. Žalobca poukázal na to, že právo na odpočítanie dane, s cieľom zabezpečiť úplnú neutralitu režimu DPH, nebráni tomu, aby sa toto právo zdaniteľnej osobe zamietlo za predpokladu účasti na podvode v oblasti DPH. Žalobca sa však daňového podvodu nedopustil. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi dane v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Pokiaľ by platiteľ dane uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúry za transakcie, ktoré nie sú predmetom dane, v takom prípade by došlo k situácii, že by platiteľ dane z faktúry vystavenej dodávateľom právo na odpočítanie DPH nemal, keďže dodávateľovi nevznikla v takom prípade daňová povinnosť, ale dodávateľ by DPH bol povinný zaplatiť v súlade s § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre, alebo v inom doklade o predaji daň, je v zmysle citovaného ustanovenia povinná zaplatiť túto daň. Žalobca všetky podmienky pre odpočítanie DPH

z prijatých faktúr splnil. Pre vznik práva na odpočítanie dane postačuje, aby boli splnené podmienky v čl. 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“). Právo na odpočítanie dane predstavuje základný pilier spoločného systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (C-110/98, C-80/11, C-142/11). Právo na odpočítanie dane je podmienené splnením vecných a formálnych podmienok. Pokiaľ ide o vecné podmienky, z článku 168 písm. a) smernice vyplýva, že na priznanie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby dotknutá osoba

(žalobca) bola zdaniteľnou osobou a aby tovary alebo služby, na základe ktorých toto právo vzniká, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení a aby tieto tovary a služby dodala iná zdaniteľná osoba. Pokiaľ ide

o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie dane, ktoré sú rovnocenné podmienkam formálnej povahy, čl. 178 písm. a) stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s čl. 220 až 236 a čl. 238 až 240 smernice, čo bolo implementované v rámci znenia § 51 zákona o DPH. Aj tieto povinnosti si žalobca riadne splnil a žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí s uvedenými skutočnosťami, ani s odvolacími námietkami žalobcu, nevysporiadal.

6. Žalobca uviedol, že v zmysle citovaného ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane a dodávateľovi (URUMBU s. r. o.) vznikla daňová povinnosť, tak ako je uvedené na vystavených faktúrach, ktoré boli správcovi dane predložené v rámci výkonu daňovej kontroly a sú vedené v záznamoch o DPH (§ 70 a § 71 zákona o DPH). Napriek uvedenému mal žalovaný pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení. Preverovanie obchodných partnerov však nie je povinnosťou daňového subjektu v zmysle čl. 273 smernice, ako aj v zmysle ustálenej judikatúry, viď. napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR 1/2011, podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt, alebo rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ dane nevie, alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledovnými udalosťami. Žalobca upriamuje pozornosť na to, že tento „dôkaz“ (týkajúci sa spol. URUMBU s. r. o.), ktorý žalovaný vyhodnotil ako kľúčový pre vyslovenie záveru o tom, že nevznikla daňová povinnosť, bol získaný za dôkaznej núdze, čo bolo dôsledkom najmä toho, že správca dane v priebehu daňovej kontroly riadne neinformoval žalobcu o priebehu dokazovania v rámci daňovej kontroly tak, ako to ukladá § 45 daňového poriadku, čo patrí medzi elementárne práva daňového subjektu, a tak sa žalobca o pochybnostiach správcu dane v priebehu kontroly objektívne nemohol dozvedieť.

7. Žalobca vo svojom odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane tvrdil, že k obstaraniu tovaru žalobcom od dodávateľa URUMBU s. r. o. došlo tak, ako je to uvedené na faktúrach a uvedená skutočnosť nemôže byť spochybnená predchádzajúcim alebo následným konaním subjektu URUMBU s. r. o. Žalovaný sa s uvedenými námietkami v napadnutom rozhodnutí náležite nevysporiadal. Žalovaný konštatoval porušenie ustanovení zákona

o DPH, o čom však nesvedčia výsledky vykonaného dokazovania a vykonané dokazovanie nemá nič spoločné s porušením ustanovení zákona o DPH uvádzaných žalovaným. Dôkazy vyhodnotil žalovaný jednostranne a vôbec ich nevyhodnotil spôsobom, ktorý požaduje § 3 ods. 3 daňového poriadku v kontexte s § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH. Bolo povinnosťou žalovaného aj správcu dane uviesť v rozhodnutí

a vyhodnotiť dôkazy, ktoré sú v prospech aj v neprospech žalobcu, avšak žalovaný si túto povinnosť nespĺnil a s dôkazmi svedčiacimi v prospech žalobcu sa žiadnym spôsobom nezaoberal. Pri hodnotení dôkazov bol žalovaný povinný dôkazy podrobne vyhodnotiť

z hľadiska závažnosti, zákonnosti a vierohodnosti, vyhodnotiť konkrétne rozpory vo výpovediach, nezrovnalosti v dokladoch, ako aj vzájomne sa vylučujúce informácie.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je vôbec jasné ani jednoznačné, ktorý dôkaz žalovaný vyhodnotil ako kľúčový a ktoré dôkazy považoval za menej významné, resp. bezvýznamné vo vzťahu k údajnému porušeniu ustanovení zákona o DPH. Žalovaný síce uvádza, že hodnotí dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, avšak

z napadnutého rozhodnutia nie sú zrejmé súvislosti vzhľadom ku výroku napadnutého rozhodnutia a údajnému porušeniu § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nepostačuje pre prijatie záverov o porušení ustanovení zákona

o DPH a nepriznanie práva na odpočítanie DPH a v kontexte základnej zásady hodnotenia dôkazov vymedzenej v § 3 ods. 3 daňového poriadku napadnuté rozhodnutie žalobca považuje za arbitrárne.

8. Žalovaný sa k správnej žalobe žalobcu písomne vyjadril, pričom navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a podľa jeho názoru sú napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie

správca dane vydané v súlade s platnými právnymi predpismi. Správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozsiahle dokazovanie, ktorým bolo spochybnené dodanie elektro materiálu dodávateľom URUMBU s. r. o., bez preukázania vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovarov, tovar žalobcovi nebol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a tiež bolo preukázané porušenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z interných, pokladničných dokladov a ostatných záväzkov, ktoré napriek opakovaným výzvam správca dane neboli žalobcom predložené k daňovej kontrole. Žalobca v odvolaní neuznanie uplatneného odpočítania dane z nepredložených interných dokladov, ostatných záväzkov a pokladničných dokladov spolu v sume 1 364,61 eura nenamietal.

9. Žalovaný ďalej uviedol, že zo zistení správca dane je zrejmé, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť URUMBU s. r. o. si uplatnil odpočítanie dane od subdodávateľov Building Home, s.r.o., so sídlom Račianska 88B, 831 02 Bratislava, IČO: 45 469 881 (ďalej len „Building Home, s.r.o.“) a BASS, s.r.o., so sídlom Uherova 3, 040 11 Košice, IČO: 31 735 983 (ďalej len „BASS, s.r.o.“), pričom konateľom týchto spoločností bol E. Q., ktorý zomrel dňa XX.XX.XXXX, teda v čase zdaniteľných obchodov už bol mŕtvy. V spisovom materiáli sa nachádzajú splnomocnenia obidvoch spoločností zo dňa 10.07.2018, ktorými mali splnomocniť rumunského občana M. B. na zastupovanie pred štátnymi orgánmi a podnikateľskými subjektami. Splnomocnený zástupca spoločnosti URUMBU s. r. o. S. P. dňa 23.08.2019 do zápisnice uviedol, že spoločnosť sa zaoberá sprostredkovaním obchodu a služieb, zamestnancov nemá, veci rieši v subdodávke, na sídle spoločnosti má kanceláriu. Spoločnosť URUMBU s. r. o. nevlastní ani neprenajíma skladové priestory alebo investičný majetok. Daňový úrad Bratislava v odpovedi na dožiadanie uviedol, že spoločnosť Building Home, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za november 2018, za október 2018 daňové priznanie k DPH nepodala, pričom nebolo umožnené správcovi dane vykonať daňové kontroly, na predvolanie správca dane spoločnosť nereagovala a nepredložila požadované doklady a dôkazy. Z informačného systému finančnej správy je zrejmé, že aj spoločnosť BASS, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za november 2018, za október 2018 daňové priznanie k DPH nepodala. Ani jedna zo subdodávateľských spoločností žalobcom deklarovaného dodávateľa daňovú povinnosť nepriznala a do štátneho rozpočtu neodviedla. Je zrejmé, že v prípade dodávateľa žalobcu k daňovému úniku došlo, tento bol dôsledkom podvodného konania deklarovaného dodávateľa. Ale pre neuznanie nároku na odpočítanie dane žalobcovi postačovalo zistenie správca dane, že nastalo porušenie zákona o DPH priamo u žalobcu. Pri zdaniteľných obchodoch deklarovaných žalobcom je podľa žalovaného pozoruhodná skutočnosť, že pri všetkých dodávkach nekonali konatelia zúčastnených spoločností, ale mali konať splnomocnení zástupcovia.

10. Podľa žalovaného nie je pravdivé tvrdenie žalobcu v žalobe, že splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Žalovaný konštatoval, že nesplnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani za dobromyseľnosti žalobcu. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby žalobca, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, musí byť schopný preukázať, že dodanie deklarovaného obchodu mu bolo aj reálne dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúre a to spoločnosťou URUMBU s. r. o. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočítanie DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho obchodu. Žalovaný preverované dodania vyhodnotil tak, že dodávateľ žalobcu podľa vlastného vyjadrenia nedodal sám, ale mal ich dodať v subdodávke spoločností, ktorých konateľ bol v čase zdaniteľných obchodov mŕtvy a splnomocnený na zastupovanie mal byť rumunský občan. Tieto subdodávateľské spoločnosti zdaniteľné obchody pre dodávateľa žalobcu nielenže nepreukázali, ale ani netvrdili, že dodania boli vykonané, daň nepriznali a do štátneho rozpočtu neodviedli. Spoločnosťou URUMBU s. r. o. nesplnená povinnosť zaplatiť na faktúre uvedenú daň, aj keď k zdaniteľným obchodom nedošlo, je ustanovená v § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Takáto daňová povinnosť však nezakladá nárok na odpočítanie dane žalobcom.

11. Žalovaný je toho názoru, že v zmysle zákona o DPH je predloženie dokladov len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúra sama o sebe nie je preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Je to len tvrdenie o takejto skutočnosti, nakoľko

technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takého plnenie skutočne zrealizované bolo alebo nie. Ani skutočnosť, že doklady majú všetky náležitosti podľa § 71 zákona o DPH a sú riadne zaevidované v záznamoch vedených podľa § 70 zákona o DPH, nerobí z nich dôkaz o tom, že odpočítaná daň bola odpočítaná oprávnene. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane vyjadrené predloženými faktúrami je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe nich uznané odpočítanie danie, tieto faktúry musia byť odrazom reálneho plnenia. V prípade žalobcu správca dane nemusel poukazovať na európsku judikatúru vo veci daňových podvodov, aj keď preukázateľne došlo k daňovému úniku na predchádzajúcom stupni deklarovaných obchodov, pretože došlo k porušeniu národnej legislatívy, zákona o DPH. Žalovaný sa vzhľadom k námietkam žalobcu, ktoré boli uvedené v odvolaní, v rozhodnutí vyrovnal aj s námietkami týkajúcimi sa rozsudkov Súdneho dvora EÚ a prijal záver, že rozhodnutie prvostupňového orgánu je s nimi v súlade, preto ho potvrdil.

12. Žalovaný poukázal na to, že správca dane okrem preverovania vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom URUMBU s. r. o. preveroval aj vzťahy žalobcu s vybranými odberateľmi. Odberateľmi bolo potvrdené, že tovar im bol žalobcom dodaný, preto správca dane existenciu samotného tovaru nespochybnil. Správca dane spochybnil skutočnosť, kto reálne tovar žalobcovi dodal, pričom žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil. To, že tovar bol dodaný odberateľom žalobcu nedokazuje, že bol nakúpený od deklarovaného dodávateľa URUMBU s. r. o. Pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je nevyhnutné, aby bola jednoznačne preukázaná skutočnosť, že dodania pre žalobcu v zmysle sporných faktúr vykonal alebo preukázateľne zabezpečil práve dodávateľ URUMBU s. r. o. Žalovaný ako aj správca dane postupovali tak procesno-právneho predpisu (daňový poriadok), ako aj hmotnoprávneho predpisu (zákon o DPH), v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou.

13. Žalobca sa ďalej už písomne nevyjadril k vyjadreniu žalovaného.

14. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia a 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 v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania potom ako žalobca podaním zo dňa 10.01.2022 súhlasil, aby súd rozhodol bez nariadenia pojednávania vzhľadom k epidemiologickej situácii v spoločnosti (§ 107 ods. 2 SSP). Po oboznámení sa so žalobou, vyjadrením žalovaného ako aj s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

15. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102004178/2020 zo dňa 17.12.2020, ktorým bolo potvrdené podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 101157906/2020 zo dňa 10.07.2020, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 a ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume 9.696,87 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2018 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa URUMBU s. r. o. za dodanie elektro materiálu bez preukázania vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovarov, pričom tovar žalobcovi nebol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z ostatných záväzkov, ktoré napriek opakovaným výzvam správcu dane neboli žalobcom predložené k daňovej kontrole.

16. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie december 2018 podľa zákona o DPH o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100815747/2020 zo dňa 28.04.2020, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 20.05.2020. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane spolu v sume 9.533,04 z faktúr od dodávateľa URUMBU s. r. o. predmetom ktorých bolo dodanie elektro materiálu, pričom jednotlivé faktúry sú podrobne popísané na str. 4 až 5 napadnutého rozhodnutia.

17. Podľa výpisu z obchodného registra v mene žalobcu do 12.02.2020 konala I. J., od 12.02.2020 do 31.08.2020 konal S. S., od 31.08.2020 do 12.11.2020 konal M. G., od 12.11.2020 do 28.11.2020 konala O. E. a od 28.11.2020 koná A. S. <[https://www.orsr.sk/hladaj\\_osoba.asp?PR=Radics&MENO=Levente&SID=0&T=f0&R=1](https://www.orsr.sk/hladaj_osoba.asp?PR=Radics&MENO=Levente&SID=0&T=f0&R=1)> s bydliskom v E., ktorý je taktiež jediným spoločníkom žalobcu. V mene spoločnosti URUMBU s. r. o. do 17.10.2019 konal D. T. a od 17.10.2019 koná A. M. <[https://www.orsr.sk/hladaj\\_osoba.asp?PR=Feh%E9r&MENO=L%E1szl%F3&SID=0&T=f0&R=1](https://www.orsr.sk/hladaj_osoba.asp?PR=Feh%E9r&MENO=L%E1szl%F3&SID=0&T=f0&R=1)> s bydliskom v S., ktorý je taktiež spoločníkom uvedenej spoločnosti spolu s B. - B. E. <[https://www.orsr.sk/hladaj\\_osoba.asp?PR=Memetea&MENO=Cornel](https://www.orsr.sk/hladaj_osoba.asp?PR=Memetea&MENO=Cornel)> s bydliskom taktiež v S..

18. Z vyjadrenia svedka R. S. (splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý mal v danom období realizovať všetky obchody) zo dňa 19.11.2019 vyplýva, že žalobca mal udeliť všeobecnú plnú moc len jemu. Hlavným predmetom činnosti žalobcu bol veľkoobchodný nákup a predaj elektrotechnického tovaru, zákazková výroba a predaj nábytku. Žalobca mal 4 zamestnancov, a to na trvalý pracovný pomer, skrátený pracovný úväzok a brigádnikov. Robili nakladanie a vykladanie tovaru, výrobu a montáž nábytku, šoférovanie a všetko, čo bolo treba. Žalobca nevlastnil dlhodobý majetok, podnikal v prenajatých priestoroch, mal kancelárske a skladové priestory na S., kde mal dielňu na výrobu nábytku. Spoločnosť URUMBU s. r. o. dodala elektroinštalačný materiál, big bagy a skladové regály. Väčšinou pri preberaní tovaru svedok podpisoval dodacie listy, avšak k sporným faktúram nevedel či existovali dodacie listy. Zmluva o predmetných dodaniach uzavretá nebola. Všetko bolo platené v hotovosti, pričom peniaze na faktúry dal svedok osobne S.. P., avšak nebolo to pri preberaní tovaru, keď mal peniaze, tak za ním zašiel. Svedok jednal vždy iba

s R. P. ako zástupcom dodávateľa, ktorý mu ukázal plnú moc na zastupovanie spoločnosti URUMBU s. r. o., avšak svedok si nepamätal, kto plnú moc udelil, nenechal si ju a ani si ju neodfotil. Tovar objednával pri osobných stretnutiach s R. P., chodil preň na ich dodávke, naložil ho na Q. a odviezol ho rovno odberateľom. Samotnej realizácie dodávok sa za spoločnosť URUMBU s. r. o. nakládky zúčastnil vždy len R. P.. Svedok poznal len priestory, kde preberal tovar, pričom netušil koho to boli priestory. V iných priestoroch spoločnosti URUMBU s. r. o. nikdy nebol, uvedenú spoločnosť pozná od konca roka 2018, kedy začala vzájomná obchodná spolupráca. R. P. poznal už predtým súkromne, nakoľko býva na tom istom sídlisku ako svedok, spoluprácu navrhli pri vzájomnom rozhovore. Pre výber spoločnosti URUMBU s. r. o. bolo rozhodujúcim kritériom cena tovaru, iné nezohľadňoval. Spoločnosť URUMBU s. r. o. si vopred neoveroval, tovar objednal, ten prišiel v dohodnutom množstve a kvalite, neboli žiadne reklamácie a tak ho zaplatil. Všetok tovar išiel priamo na predaj zákazníkom žalobcu. Nikdy sa nenakupovalo do zásoby, ak tak len minimálne množstvo. Za žalobcu sa zabezpečenia a samotnej realizácie obchodných transakcií zúčastňoval len svedok, pretože zabezpečoval celú ekonomickú činnosť žalobcu. Konateľka A. J. ho tým poverila z dôvodu, že začala mať zdravotné problémy. Nikto iný v obdobiach december 2018, január 2019 a február nezabezpečoval výkon economickej činnosti žalobcu, iba svedok ako splnomocnený zástupca žalobcu a to v plnom rozsahu.

19. Z vyjadrení svedka R. P. pred Daňovým úradom Košice, pobočka Rožňava v daňovej kontrole spoločnosti URUMBU s. r. o. vyplýva, že spoločnosť URUMBU

s. r. o. nemá žiadny majetok, nemala a ani nemá žiadnych zamestnancov. Konateľ

J. T. bol od septembra 2018 práceneschopný, takže odvtedy nevykonával žiadnu činnosť. Pri niektorých obchodných transakciách sa zúčastnil, avšak väčšinou to tak nebolo. Dodávateľov BASS, s.r.o. a Building Home, s.r.o. zastupoval C. M., ktorý vykonával všetky činnosti v uvedených spoločnostiach. Komunikovali cez tlmočníka A. S. alebo C. M. mal vlastného tlmočníka. Stretávali sa v kaviarňach, v sídlach dodávateľov svedok nebol. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, doniesol ho na adresu Q. do priestorov, ktoré mala v prenájme jeho manželka, v niektorých prípadoch prepravu zabezpečovali osobným automobilom E. E., ktorý im ho poskytol k dispozícii. Náklady znášal svedok osobne, neboli do náklady spoločnosti URUMBU s. r. o. Pri nakladaní tovaru u dodávateľa svedok prítomný nebol, pri vykladaní na adrese Q. bol osobne prítomný, následne si pre tovar prišli odberatelia alebo im ho svedok odniesol sám. Tovar väčšinou pochádzal z S., dodávateľovi platil zmenkami, odberatelia mu platili cez pokladnicu alebo cez účet.

20. Z odpovede na dožiadanie zo dňa 14.11.2019 vyplýva, že daňový subjekt Building Home, s.r.o. podal posledné daňové priznanie k DPH za november 2018, za december 2018 daňové priznanie k DPH nepodal, u daňového subjektu boli vykonané daňové kontroly DPH za zdaňovacie obdobie roku 2018 a február 2019, pričom daňový subjekt tieto daňové kontroly neumožnil vykonať, na predvolania nereagoval a ani nepredložil požadované doklady a dôkazy. Uvedenému daňovému subjektu bola

zrušená registrácia pre daň a odo dňa 31.05.2019 prestal byť plateľom dane. Zasielané výzvy sa vracali správcovi dane späť s poznámkou „adresát neznámy“.

21. Dňa 14.01.2020 žalobca oznámil správcovi dane, že dodacie listy k faktúram nemá, prevzatie tovaru R. S. podpisoval dodávateľovi, pričom žalobcovi bol odovzdaný doklad - faktúra. Presná adresa preberania tovaru je Q.. Evidenciu jazd žalobca nevedol, pretože účtovali spotrebu pohonných látok v daňových výdavkoch vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za zdaňovacie obdobie a preto nebola potrebná evidencia jazd motorového vozidla.

22. R. P. doručil dňa 10.02.2020 doklady k faktúram spoločnosti URUMBU s. r. o., v rámci ktorých preložil aj žalobcom podpísané dodacie listy. Dňa 09.04.2020

R. P. doplnil informáciu, že tovar pre žalobcu kupovala spoločnosť Q., tovar prišiel dodávkou s L. pričom vozidlo zabezpečovala S. strana, k prekládke došlo v P.. Tovar si prevzal R. S. so svojim vozidlom s L.. Správcovi dane bol predložený registračný certifikát S.O. pre spoločnosť Q.

23. Z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie február 2019 zrealizovanej v spoločnosti URUMBU s. r. o. správca dane zistil, že dňa 30.08.2019 R. P. doručil doklady, a to zoznam prijatých faktúr za február 2019, 3 ks faktúr od dodávateľov za mandátne služby a nájom, Rámcovú mandátnu zmluvu o obchodnej spolupráci so spoločnosťou BASS, s.r.o. zo dňa 01.08.2018, splnomocnenie spoločnosti BASS, s.r.o. k zastupovaniu spoločnosti F. M. zo dňa 10.07.2018, Rámcovú mandátnu zmluvu o obchodnej spolupráci so spoločnosťou Building Home, s.r.o. zo dňa 01.08.2018, splnomocnenie spoločnosti Building Home, s.r.o. k zastupovaniu spoločnosti F. M. zo dňa 10.07.2018, pričom obidve rámcové zmluvy sú úplne identické. Dňa 06.11.2019 J. T., bývalý konateľ spoločnosti URUMBU s. r. o. doručil správcovi vyjadrenie, z ktorého vyplýva, že vzhľadom k jeho zdravotnému stavu na základe plnej moci za spoločnosť konal R. P. v plnom rozsahu. Z oznámenie VÚB, a.s. vyplýva, že dispozičné právo k účtu spoločnosti URUMBU s. r. o. mal a má J. T. ako majiteľ účtu. Z oznámenia Prima Banky Slovensko, a.s. vyplýva, že účet spoločnosti URUMBU s. r. o. bol založený dňa 04.04.2017 a zrušený dňa 08.04.2019, pričom disponentom účtu bol S. P.. Z miestneho zisťovania zo dňa 14.01.2020 v sídle spoločnosti URUMBU s. r. o. vyplýva, že na adrese D. sa nachádza areál, v ktorom sídli niekoľko spoločností vo viacerých budovách. Spoločnosť URUMBU

s. r. o. sa na uvedenej adrese nenachádza, názov spoločnosti nie je uvedený na žiadnom viditeľnom mieste, a ani pracovníci v areáli nemali žiadnu vedomosť o uvedenej spoločnosti.

24. Z dokladov predložených v rámci daňovej kontroly spoločnosti URUMBU s. r. o. za zdaňovacie obdobie január 2019 vyplýva, že uvedená spoločnosť si uplatnila odpočítanie dane od dodávateľov BASS, s.r.o. a Building Home, s.r.o., pričom konateľom uvedených spoločností bol M. Q., ktorý dňa 29.07.2018 zomrel.

25. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 101157906/2020 zo dňa 10.07.2020 určil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 daňového poriadku rozdiel v sume 9.696,87 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2018 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa URUMBU s. r. o. v celkovej výške 9.533,04 eur za dodanie elektro materiálu bez preukázania vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru, pričom tovar nebol žalobcovi dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre a z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane z ostatných záväzkov v celkovej výške 163,89 eur, ktoré napriek opakovaným výzvam správcu dane neboli žalobcom predložené k daňovej kontrole a žalobca si z nich uplatnil právo na odpočítanie dane.

26. Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102004178/2020 zo dňa 17.12.2020 potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s názorom správcu dane, ktorý pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane nevychádzal len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale za týmto účelom vykonal dokazovanie na zistenie, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Žalovaný ako odvolací orgán po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia zistil, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré preukázalo, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom URUMBU s. r. o. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí taktiež vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu.

27. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.
28. 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.
29. Podľa § 49 ods. 2 prvá veta 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.
30. 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.
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 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.
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. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.
35. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
36. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> 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.
37. 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.
38. Podľa § 265 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov výkon práva, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

39. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalovaného ako aj administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správca dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie,

o čom svedčí obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správca dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správca dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie tovaru v zmysle sporných faktúr dodávateľom označeným na sporných faktúrach (spoločnosť URUMBU s. r. o.) a žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou kasačného súdu.

40. Správny súd uvádza, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca), pričom správca dane dokazovanie vykonáva a vedie a jeho úlohou je najmä zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy, v zmysle ktorých sú príslušné orgány povinné postupovať. Zásada voľného hodnotenia 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 prihliadať 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 dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) 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 z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

41. Správny súd konštatuje, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že

z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda dodanie tovaru a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom

v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho

dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či tovar alebo služby boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

42. Podľa názoru správneho súdu má správca dane právo preverovať realnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti dodávok tovaru alebo služieb tak, ako to bolo v prípade žalobcu. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, pretože práve žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17, rozsudok NS SR 8Sžfk/10/2020 z 08.07.2020).

43. Správny súd konštatuje, 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. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu je potrebné uviesť, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené konkrétnym subjektom uvedeným na faktúre. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom URUMBU s. r. o., bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať, predloženými dôkazmi odstrániť odôvodnené pochybnosti správcu dane a žalovaného.

44. Podľa správneho súdu samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať

nárok na odpočítanie dane. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že dodanie fakturovaných tovarov bolo reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosťou URUMBU s. r. o.). Dodávateľská spoločnosť URUMBU s. r. o. nemá vlastné ani prenajaté skladovacie priestory, nemá zamestnancov a nemá ani majetok. Bolo tiež zistené, že splnomocnený zástupca žalobcu R. S. tvrdil, že si chodil po tovar do priestorov na Q., avšak toto miesto dodania tovaru bližšie nepopísal a nie je zrejmé o aký priestor išlo, či mal napr. kapacitu alebo, či bol usposobený na skladovanie dodávaného tovaru a tiež v akom vzťahu bol predmetný priestor k deklarovanému dodávateľovi URUMBU s. r. o. Žalobca nevedel predložiť v rámci daňovej kontroly ani evidenciu jžd, resp. takúto evidenciu ani nevedie a teda nevedel zdokladovať ani prepravu nakúpeného tovaru od dodávateľa, ktorú mal vykonávať sám žalobcu, resp. jeho splnomocnený zástupca R. S. v prítomnosti zamestnancov, ktorých konkrétne mená taktiež neuviedol. Žalobca taktiež nedisponoval ani dodávacími listami, ktoré by mohli potvrdiť, že tovar mu bol dodaný práve dodávateľom URUMBU s. r. o. Splnomocnený zástupca dodávateľa URUMBU s. r. o.

R. P. síce tvrdil, že tovar bol v priestoroch spoločnosti jeho manželky, avšak nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by jeho vyjadrenie dokazovali, pričom nevedel predložiť ani žiadnu zmluvu o prenájme skladovacích priestorov. R. P. tvrdil, že sa zúčastňoval obchodných rokovaní a pozná obchodných partnerov spoločnosti, konkrétne sa však k nim nevedel vyjadriť. Presnejšie nevedel popísať ani predmet činnosti spoločnosti napriek tomu, že mal generálnu plnú moc na zastupovanie spoločnosti. Dodávateľská spoločnosť URUMBU s. r. o. nemá k zabezpečeniu výkonu svojej ekonomickej činnosti žiadne personálne ani majetkové vybavenie, nemá ani skladové priestory na uskladnenie tovaru. Z inej daňovej kontroly bolo zistené, že ani na adrese sídla spoločnosti sa dodávateľ nenachádza, nemá tam priestory, z ktorých by mohol vykonávať a riadiť svoju ekonomickú činnosť. Ďalšie tvrdenia R. P., že tovar mal pochádzať z S. nie je ničím preukázané. Spoločnosť URUMBU s. r. o. nemá vo svojom účtovníctve žiadne prijaté faktúry z S., takéto faktúry sa nenachádzajú ani v evidencii prijatých faktúr, ani v evidencii DPH za december 2018. Spoločnosť URUMBU s. r. o. nepriznala v daňovom priznaní k DPH za december 2018 žiadne nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

45. Správny súd konštatuje, že dodávateľ URUMBU s. r. o. nie je riadne fungujúca spoločnosť, pretože konateľ je práceneschopný, nezúčastňoval sa zdanielných plnení, udelil generálnu plnú moc na zastupovanie spoločnosti R. P., ktorý je nekontaktný, neposkytuje základné informácie o podnikateľskej činnosti spoločnosti

a nepredložil účtovné a daňové doklady spoločnosti. Správcovi dane sa nepodarilo vypočít splnomocneného zástupcu R. P., nakoľko so správcom dane nespokupracuje, pričom správca dane vyčerpал všetky zákonné kroky na jeho vypočítanie a to vrátane inštitútu predvedenia svedka. Keďže splnomocnený zástupca deklarovaného dodávateľa nebol vypočítaný, jeho výpoveďou neboli potvrdené dodania, ktoré sú deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť URUMBU s. r. o. Daňovou kontrolou bolo spochybnené vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľa URUMBU s. r. o., ktorá nebola reálne preukázaná. Spoločnosť URUMBU

s. r. o. nereagovala na výzvu správcu dane, so správcom dane nekomunikovala

a požadované účtovníctvo správcovi dane nepredložila. Správca dane nemohol zistiť spôsob nadobudnutia tovaru, pohyb tovaru, fyzickú prepravu tovaru, skladovanie

u dodávateľa a manipuláciu s preverovaným tovarom a celkovú vzájomnú obchodnú spoluprácu s deklarovaným dodávateľom URUMBU s. r. o. Uvedené skutočnosti vo svojom súhrne odôvodnene generovali u správcu dane pochybnosti o reálnosti uskutočnených obchodov, najmä vo vzťahu k subjektu dodávateľa, pričom žalobca nepredložil v daňovom konaní také dôkazy, ktoré by tieto pochybnosti relevantne rozptýlili a obnovili dôveryhodnosť obchodných transakcií, ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období mali byť realizované medzi žalobcom a spoločnosťou URUMBU

s. r. o. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie december 2018 uznaný ako oprávnený.

Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V tejto súvislosti správny súd hodnotí námietku žalobcu ohľadne nesprávneho právneho posúdenia veci ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa spoločnosťou URUMBU s. r. o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v súvislosti s § 19 ods. 1 zákona o DPH. Právne posúdenie v danej veci je podľa názoru správneho súdu správne.

46. Správny súd je toho názoru, že k záveru správcu dane o neoprávnenom uplatnení odpočítania dane z dokladov od dodávateľskej spoločnosti URUMBU s. r. o. prispela aj tá skutočnosť, že preverované faktúry boli uhradené výlučne v hotovosti v nasledujúcom zdaňovacom období (január 2019) v dvoch termínoch (07.01.2019 a 25.01.2019). Dodávateľská spoločnosť URUMBU s. r. o. vystavovala jednotlivé faktúry za dodaný tovar vždy tak, aby suma fakturovaného plnenia nepresiahli hodnotu 5.000,00 eur. Suma nepresahujúca 5.000,00 eur umožňovala úhradu faktúr v hotovosti tak, aby nebol porušený zákon č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti v znení neskorších predpisov a zároveň, aby nebolo potrebné uhrádzať predmetné faktúry bankovým prevodom. Táto skutočnosť vyplýva z fakturovaných súm a aj z textu, ktorý je uvedený na faktúre („forma úhrady hotovosť“). Tento spôsob fakturácie správny súd hodnotí ako zámerný s cieľom vyhnúť sa úhrade faktúr bankovým prevodom, čím bolo znemožnené, aby správca dane zistil skutočného prijímateľa úhrad faktúr. Toto konanie sa používa v bežnom obchodnom styku v prípade, že medzi obchodnými partnermi ešte nie je vybudovaná vzájomná dôvera a ďalšia dodávka je podmienená úhradou tej predošlej, pokiaľ by k úhradám faktúr v hotovosti po dodaní plnenia naozaj dochádzalo. Pri kontrole však bolo preukázané, že žalobca neuhrádzal faktúry priebežne po dodaní tovaru a teda bežné dôvody na platbu v hotovosti v posudzovanom prípade nenastali. Uvedené podľa správneho súdu podporuje aj skutočnosť, že z pohybov na účte „211 001 Pokladňa“ je vidieť úhrady faktúry pre dodávateľa URUMBU s. r. o. v hotovosti v dňoch 07.01.2019 a 25.01.2019, nakoľko v tieto dni došlo k prevodu peňažných prostriedkov z bankového účtu do pokladne. Z predmetných záznamov je zrejmé, že napriek tomu, že žalobca mal na bežnom účte prostriedky na úhradu faktúr prevodným príkazom, pristúpil k netransparentnému spôsobu platby za dodávateľské faktúry formou hotovosti.

47. Čo sa týka námietok žalobcu tak správny súd uvádza, že námietky uvedené v správnej žalobe sú pomerne všeobecného charakteru, žalobca v podstate nepoukazoval na žiadne konkrétne porušenia zo strany žalovaného alebo správcu dane. Správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola a po nej nasledujúce vyrubovacie konanie, zavŕšené prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a naň nadväzujúce odvolacie konanie, neprebíhali bez vedomosti a už vôbec nie bez aktívnej ingerencie žalobcu ako účastníka administratívneho konania. Žalobca mal po celú dobu daňového konania možnosť aktívne sa zúčastňovať úkonov správcu dane prostredníctvom práv prináležiacich mu daňovým poriadkom, vyjadroval sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými následne oboznamoval žalobcu. Daňová kontrola sa týkala vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu a ním deklarováných obchodov, s ktorými musel byť oboznámený a už v prvotných štádiách daňovej kontroly mal faktickú možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv, ktorých ústredným (jednotiacim) prvkom malo byť preukázanie jeho tvrdení. Správca dane opakovane vyzýval žalobcu na podanie vysvetlení a predloženie dokladov (ako napr. Výzva č. 101906468/2019 zo dňa 08.08.2019, Výzva č. 102929870/2019 a iné). Žalobca sám iniciatívne doklady a dôkazy nepredkladal, správca dane ho musel vždy vyzývať na predloženie dokladov, ktoré preukazujú jeho obchodné transakcie, pričom do ukončenia daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani v odvolacom konaní neboli žalobcom predložené kompletne doklady (ako napr. pokladničná kniha, ktorá by preukazovala skutočnosť, že žalobca disponoval potrebnou hotovosťou na úhradu sporných faktúr). Na základe uvedeného správny súd hodnotí námietky ohľadne riadneho neinformovania žalobcu o priebehu dokazovania za neopodstatnené.

48. K námietke o presúvaní dôkazného bremena správny súd uvádza, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, pretože žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že

k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak, ako je deklarované spornými faktúrami, teda či dodávateľ označený na faktúrach reálne uskutočnil dodanie tovaru pre žalobcu.

V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný. Na základe uvedeného správny súd hodnotí predmetnú žalobcovu námietku ako neodôvodnenú.

49. Na tomto mieste je vhodné uviesť, že je potrebné mať na pamäti, že žalobca má povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa správneho súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Žalobca si pri výbere dodávateľa vybral spoločnosť URUMBU s. r. o. iba na základe jediného kritéria a tým bola cena tovaru, pričom iné kritéria nezohľadňoval. Dodávateľskú spoločnosť si žiadnym spôsobom nepreveroval, neoveroval si ani jej personálne, technické alebo iné vybavenie ako ani spôsobilosť dodať požadovaný tovar. Cena ako hlavné výberové kritérium obchodného partnera však pri obozretnom podnikateľovi nestačí. Práve výhodnou cenou sú poznačené mnohé daňové podvody, ktoré sú založené na neodvedení DPH do štátneho rozpočtu. Práve preto dodávateľ s podvodným úmyslom môže ponúkať výhodnejšiu cenu oproti iným dodávateľom, ktorí si svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu plnia. Preto musí byť daňový subjekt pri výbere obchodného partnera obozretný a nezakladať výber iba na nízkej cene, nakoľko takto riskuje zapojenie do prípadného podvodného reťazca. Zo strany žalobcu došlo k nedostatočnej obozretnosti aj tým, že so svojím dodávateľom neuzatvoril žiadnu písomnú zmluvu o dodávkach tovaru, ktorá by mu v prípade potreby poskytla ochranu pred prípadnými vzniknutými rizikami vyplývajúcimi z bežného obchodného styku ako napr. možnosť vrátenia tovaru, reklamácie tovaru a pod. Týmto konaním žalobca prejavil nedostatok opatrnosti, čím sa sám vystavil riziku možné neuznania odpočítania dane pri daňovej kontrole. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý toho, že na preukázanie reálnosti uskutočnenia služieb od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť služieb bez akýchkoľvek pochybností potvrdia.

50. Správny súd konštatuje, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní uskutočnenia dodania tovaru dodávateľom URUMBU s. r. o. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec správne posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Svoje rozhodnutie náležite odôvodnili, zistený skutkový stav správne posúdili s poukazom na vykonané dokazovanie, ktoré vyhodnotili a uviedli svoju správnu úvahu. Rozhodnutie žalovaného a správcu dane netrpí vadou nepreskúmateľnosti, ako namietal žalobca.

51. Správny súd poukazuje na to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o reálnosti predmetného obchodu na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach

a jeho subdodávateľov ako aj na kontrolu odberateľského vzťahu. Hlavnými dodávateľmi spoločnosti URUMBU

s. r. o. v kontrolovanom období mali byť spoločnosti BASS, s.r.o. a Building Home, s.r.o., ktorý mali uskutočniť dopravu tovaru na adresu Q., avšak bližšie vysvetlenie k spôsobu prepravy, k dopravným prostriedkom ako aj k osobám, ktoré tovar mali priviesť R. P. ako splnomocnený zástupca spoločnosti URUMBU s. r. o. nevedel uviesť. Daňový subjekt Building Home, s.r.o. je rizikový subjekt, so správcom dane nespolupracuje, neplní si povinnosti voči správcovi dane a bola mu zrušená registrácia pre DPH ku dňu 31.05.2019. Daňové priznanie za december 2018 daňový subjekt Building Home, s.r.o. nepodal, čím deklaroval, že v tomto období žiadnu ekonomickú činnosť nevykonával a žiadne dodanie pre odberateľov nezrealizoval. To znamená, že nemohol dodať ani dodanie tovaru pre spoločnosť URUMBU s. r. o., čo je v rozpore s vyjadrením R. P., ktorý ho označil za dodávateľa spoločnosti URUMBU s. r. o. Taktiež ďalší dodávateľ spoločnosti URUMBU s. r. o., spoločnosť BASS, s.r.o. je riziková, so správcom dane nespolupracuje, neumožnila vykonať správcovi dane daňovú kontrolu a dňa 31.05.2019 jej bola zrušená registrácia pre DPH. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdanieľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrou deklarované, skutočne realizovali. Postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno žalobcu považovať za neunesené. Záver správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, je preto potrebné považovať za náležité vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH. Podľa správneho súdu správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia náležite odôvodnili a zároveň sa riadne a správne vysporiadali námietkami žalobcu, ktoré boli ním vytknuté v rámci podaného odvolania a preto námietku žalobcu o nedostatočnom vysporiadaní sa s jeho odvolacími námietkami považuje správny súd za nedôvodnú.

52. Za nedôvodnú správny súd vyhodnotil i námietku žalobcu, že správca dane a žalovaný nerešpektujú judikatúru Súdneho dvora EÚ a tiež NS SR, na ktoré v žalobe poukázal. V prejednávanej veci odpočet DPH žalobcovi nebol uznaný z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok, keď nepreukázal dodanie tovaru dodávateľom URUMBU s. r. o. a nie z dôvodu, že napriek splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH podľa zákona o DPH, je plnenie poznačené podvodným či zneužívajúcim konaním, o ktorom žalobca mal alebo mal mať vedomosť.

53. Správny súd je toho názoru, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane z vyššie uvedených dôvodov a po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia daňového poriadku. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

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

55. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a nedôvodnosť námietok žalobcu, správny súd podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

56. O trovách konania súd rozhodol podľa § 168 SSP, v zmysle ktorého žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

57. V prejedávanej veci procesne úspešnému žalovanému, ktorým je orgán štátnej správy, správny súd náhradu trov nepriznal, nakoľko žalovanému nevznikli žiadne dôvodne vynaložené trovy a trovy konania si v prípade úspechu žalovaný ani neuplatnil.

58. Toto rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Trenčíne pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta posledná zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Bratislave, písomne v dvoch vyhotoveniach. Zmeškanie tejto lehoty nie je možné odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva a návrh výroku rozhodnutia. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP alebo ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.