

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/47/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200195
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2021:3021200195.2

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: U.. O. Z., S. A. Z. X. XXX, XXX XX X., U.: XX XXX XXX, právne zastúpený JUDr. Marekom Radačovským, advokátom so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684759/2021 zo dňa 23. apríla 2021, 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 doručenou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) dňa 01.07.2021 domáhal súdneho prieskumu v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 101730389/2020 zo dňa 12.11.2020, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 18.636,24 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018, nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 12.008,63 eur a vyrubení dane v sume 6.627,61 eur.

2. Petitom správnej žaloby žalobca žiadal, aby správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a tiež I. stupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane z dôvodov uvedených v ustanovení § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) z. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania voči žalovanému v rozsahu 100 %.

3. Žalobca v podanej žalobe namietal závery žalovaného a správcu dane, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie DPH z plnení dodaných od dodávateľov žalobcu. Tieto závery nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a sú založené len na domnienkach. Žalobca namietal výkon daňovej kontroly a vykonávanie daňového konania nepríslušným správcom dane, čo opakovane namietal v priebehu daňového konania a tiež v odvolacom konaní a vyslovil názor, že miestne nepríslušný správca dane nemôže voči žalobcovi vydať po ukončení daňovej kontroly rozhodnutie. Miestne príslušným daňovým úradom žalobcu je Daňový úrad Prešov a nie Daňový úrad Trenčín a ani žiadna z jeho pobočiek. Poukázal tiež na ust. § 7 ods. 4 Daň. poriadku, v zmysle ktorého mali správne orgány rozhodnúť o určení miestnej príslušnosti.

3.1. Žalobca ďalej namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu a to z dôvodu, že protokol neobsahuje sídlo Daňového úradu v Trenčíne, ale len sídlo pobočky tohto úradu, ktorá však nemá právnu subjektivitu. S touto námietkou uvedenou i v odvolaní proti I. stupňovému rozhodnutiu sa žalovaný vyporiadal len jednou vetou a to tak, že námietka nie je opodstatnená.

3.2. Ďalšou námietkou žalobcu v žalobe bolo nevysporiadanie sa s podstatnými a zásadnými odvolacími námietkami žalobcu žalovaným. Žalobca má za to, že tvrdenie žalovaného o zákonne vykonanom dokazovaní správcom dane a zistenie všetkých skutočností pre riadne posúdenie veci je v prikróm rozpore s priebehom daňového konania a nemá oporu v administratívnom spise. Správca dane nevykonával dokazovanie navrhované žalobcom, a to miestne zisťovanie a výsluch zamestnancov žalobcu, napriek tomu z vlastnej iniciatívy vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie, ktoré žalobca nenavrhol vykonať. Poukázal pritom na rozsudok NS SR z 03.10.2017 sp.zn. 4Sžfk/10/2016, v zmysle ktorého vo vyrubovacom konaní je možné vykonanie dokazovania len v rozsahu, ktorý navrhne daňovník, keďže vo vyrubovacom konaní platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia. Prehľad vstupov a výstupov do výrobného závodu Volkswagen Slovakia a.s. mal správca dane ako dôkaz vykonať v daňovej kontrole a nie až vo vyrubovacom konaní z vlastnej iniciatívy. V uvedenom postupe žalobca vidí zásadné porušenie daňového poriadku, s čím sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal.

3.3. Nedostatočné zistenie skutkového stavu žalobca odôvodnil tým, že na preukázanie svojej dôkaznej povinnosti navrhol vykonanie dôkazov, a to miestneho zisťovania a výsluchu značného počtu svedkov, ktoré dôkazy správca dane nevykonával a žalovaný jeho postup akceptoval, čím došlo k porušeniu základných zásad pri správe daní v zmysle § 3 Daňového poriadku, ako i k porušeniu § 24 ods. 1 písm. a) a ods. 2 Daňového poriadku. Takýmto postupom správne orgány neumožnili žalobcovi splniť si svoju dôkaznú povinnosť.

3.4. Žalobca je toho názoru, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza tvrdenia, ktoré sú vo výslovnom protiklade s obsahom administratívneho spisu, pričom ide o tvrdenia, že dodávateľ žalobcu je nekontaktný, nekomunikuje so správcom dane a nevedie účtovníctvo. Žalovaný nevzal do úvahy, že v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení nemal dodávateľ žalobcu žiadne nedoplatky voči finančnej správe ani žiadnym iným inštitúciám a že nekomunikovanie dodávateľa žalobcu takmer rok po uskutočnení zdaniteľných plnení nemôže byť pripísané na ťarchu žalobcu v daňovom konaní, rovnako ako i neplnenie daňových povinností dodávateľa žalobcu nemôže byť pripísané na ťarchu žalobcu v daňovom konaní. Tvrdenie žalovaného o tom, že svedok X. Z. nepotvrdil dodanie zdaniteľných plnení žalobcovi je vo výslovnom protiklade s obsahom zápisnice z ústneho pojednávania, na ktorom bol tento svedok vypočutý. Žalovaný navyše absolútne nepreukázateľne predniesol v napadnutom rozhodnutí tvrdenie o tom, že v nejakom „inom“ neidentifikovanom a neznámom konaní nedošlo k preukázaniu dodania tovarov medzi inými spoločnosťami a dodávateľom žalobcu. Uvedený záver je nepreskúmateľný, keďže nie je zrejmé z akého konania správca dane vychádzal, žalobca nemal možnosť mať účasť na dokazovaní v tomto konaní, pričom žalovaný z nejakého iného konania vyvodil dôsledky v daňovom konaní vedenom voči žalobcovi.

3.5. Žalobca ďalej konštatoval, že podľa správcu dane nedostatočne preveroval svojho dodávateľa Cino s.r.o. (pozn. súdu: nejde o dodávateľa v prejednávanej veci) a Družstvo Trentin, a preto môže nekontaktnosť dodávateľa pripísať na ťarchu žalobcu. Správca dane aj žalovaný však vychádzali len zo skutočností v čase konania daňovej kontroly a nie v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení, t. j. v roku 2018. Správca dane predniesol v závere daňového konania tvrdenie o tom, že žalobca si mal svojho dodávateľa preveriť v obchodnom registri a mohol sa tak dozvedieť o prevodoch v spoločnosti dodávateľa. Podľa žalobcu v roku 2018 (v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení) nedošlo v spoločnosti dodávateľa k žiadnym zmenám, pričom nevedno ako by aj prípadné zmeny mali vplyv na dôveryhodnosť alebo nedôveryhodnosť dodávateľa. Žalobca nad rámec povinností deklarovaných správcom dane nevykonával len preverenie svojho dodávateľa v obchodnom registri, ale vykonával vzhľadom na objem obchodov aj preverenie dodávateľa vo verejne dostupných registroch, z ktorých v roku 2018 nevyplýval žiaden negatívny zápis. Vzhľadom na uvedené žalobca vykonával ako obozretný podnikateľ všetky možné úkony a aplikoval všetky nástroje, ktoré mal k dispozícii. Žalovaný ani správca dane na tieto námietky žalobcu prednesené

v daňovom konaní nijako nereagovali, keďže v celom rozsahu vyvracajú teóriu správca dane o neobzretnosti žalobcu ako podnikateľského subjektu.

3.6. Žalobca poukázal na konštatovanie žalovaného, že dodávateľ žalobcu neodviedol daň z deklarovanych zdaniteľných plnení. Uvedeným tvrdením však žalovaný potvrdzuje, že dodávateľ daň priznal, avšak nezaplatil, pričom správca dane rovnakú daň zároveň vyrubuje žalobcovi ako odberateľovi. Je to práve konanie správca dane a žalovaného, ktoré narušuje systém neutrality DPH, keďže od dodávateľa žalobcu orgány finančnej správy vymáhajú nezaplatenú daň ako daňový nedoplatok a zároveň orgány finančnej správy žalobcovi tú istú daň vyrubujú samostatným rozhodnutím. Dochádza teda

k získavaniu neoprávnenému prospechu žalovaného na úkor žalobcu, keďže finančná správa vymáha tú istú sumu voči dvom subjektom. Ďalšou skutočnosťou, ktorú žalovaný tvrdí v napadnutom rozhodnutí a ktorá nemá oporu v administratívnom spise, je tá skutočnosť, že žalobca použil na nespochybných zákazkách materiál práve od iných dodávateľov ako je Družstvo Trentin, pričom žalovaný tento záver založil len na svojej „logickej úvahe“, avšak podľa žalobcu táto úvaha nie je podporená žiadnym dôkazom. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť je založená aj na tvrdení, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie dane uznaný ako oprávnený. Žalovaný ani správca dane neuviedli na akých kritériách je založený ich záver o „spoľahlivosti“ preukázania tvrdených skutočností. Žalobca sa opakovane od správca dane dožadoval uvedenia dôkazov, ktoré budú pre správca dane dostačujúce, aby sa daňové konanie ako také stalo preskúmateľné a objektívne splniteľné, avšak správca dane na túto otázku neodpovedal a neustále opakovane požadoval od žalobcu predloženie „ďalších“ dôkazov, bez toho, aby uviedol aké dôkazy žiada. Správca dane uviedol vo svojom rozhodnutí skutočnosť, ktorá je podľa žalobcu výslovne nepravdivá, a to v tom zmysle, že daňový subjekt nedoručil správcovi dane „spárovanie faktúr“. Uvedená listina bola správcovi dane doručená, čoho dôkazom je existencia tejto listiny v administratívnom spise. Napriek tomu, že žalobca nemal povinnosť viesť akúkoľvek evidenciu spárovaných faktúr, čo napokon priznal aj správca dane, žalobca si uvedenú správcovi dane vykonštruovanú povinnosť splnil.

3.7. Žalobca má za to, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že v daňovom konaní mali byť údajne zistené porušenia zákona o DPH, keďže si žalobca údajne neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane, avšak uvedený záver žalovaného je podľa žalobcu ničím neodôvodnené strohé konštatovanie. Predmetom daňovej kontroly u žalobcu nebola kontrola vstupov u dodávateľa, pričom tieto skutočnosti by mal správca dane riešiť v prípadnej daňovej kontrole dodávateľa, avšak keďže žalovaný ani správca dane tieto skutočnosti u dodávateľa preveriť nevedia, tak sa k nezaplateným daňovým pohľadávkam snažia cieľenou daňovou kontrolou a daňovým konaním domôcť prostredníctvom žalobcu, o ktorom orgány finančnej správy vedia, že má majetok, že zamestnáva zamestnancov, realizuje zákazky a navyše ho samotný žalovaný vedie ako „spoľahlivý subjekt“. Správca dane po pomerne rozsiahlom opise a citácii odpovedí svedka Z. nakoniec stroho skonštatoval, že svedok nemal základnú vedomosť o okolnostiach dodania fakturovaného tovaru. V tejto súvislosti žalobca poukázal na skutočnosť, že svedok presne opísal miesto dodania, časové obdobie dodania ako aj osobu, ktorá od neho tovar prevzala. Všetky tvrdenia správca dane

o akomsi „neštandardnom prevode podielu družstva na rumunského občana“ nemajú a ani objektívne nemôžu mať vplyv na daňové konanie kontrolovaného daňového subjektu. Neschopnosť správca dane zabezpečiť účtovníctvo dodávateľa sa správca dane snažil zhojiť spochybňovaním každého dôkazu, ktorý bol v rámci daňovej kontroly vykonaný. Ak správca dane považuje nejaké tvrdenia svedka za nepravdivé a nereálne, tak musí svoje tvrdenie podprieť vykonaným dôkazom a nielen svojím strohým

a svojvoľným tvrdením. Správca dane nevyvrátil svedecké výpovede dôkazom, ktorý by preukázal, že tvrdenia svedkov nie sú pravdivé. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť zato, že rumunské daňové orgány odmietli žiadosť správca dane, pre jej objektívnu nezákonnosť. Dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne a je limitované tým, že žalobca nezodpovedá za preukázanie skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Ak žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali

u dodávateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. V zmysle uvedeného sa správca dane všetkými možnými prostriedkami snažil svoju dôkaznú núdzu zhojiť konštatovaním, že tým, že

dodávateľ nekomunikuje, tak nie je preukázané dodanie plnenia. Uvedené je však podľa žalobcu neprípustné v celom rozsahu, keďže správca dane neunesol dôkazné bremeno ohľadom jedinej tvrdenej skutočnosti. Určenie základu dane u žalobcu nemôže byť dotknuté skutočnosťou, že transakcia u dodávateľa je zaťažená nedostatkami vo vedení jeho účtovníctva, resp. jeho nekontaktnosťou po uplynutí dlhšieho obdobia od uskutočnenia transakcie, o čom žalobca nevie alebo objektívne ani nemôže vedieť. Ohľadne vyčerpania dôkazného bremena žalobca poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011.

3.8. Podľa žalobcu po právnej stránke správca dane nerešpektuje závery judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (C - 80/11 a C - 142/11 Mahagében a Dávid), v zmysle ktorej je neprijateľná vnútroštátna prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby sa dopustila nezákonnosti, a to bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru. Správca dane nijako nepreukázal vedomosť žalobcu ako zdaniteľnej osoby o akomkoľvek podvodnom konaní zo strany dodávateľa. Žalobca náležite v písomných odpovediach ako aj na ústnom pojednávaní správcovi dane preukázal, že všetky opatrenia, ktorými si žalobca overil svojho dodávateľa nemohli viesť k inému záveru ako k záveru, na základe ktorého bol dotknutý dodávateľ klasickým obchodným dodávateľom. V zmysle uvedeného sú žalovaným a správcom dane tvrdené skutočnosti ohľadom vedomosti o nespoľahlivosti dodávateľa objektívne vylúčené. Zamietnutie práva na odpočítanie dane je v zmysle prezentovaného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vylúčené, pričom poukázal na judikatúru, ktorú podľa neho správca dane absolútne nerešpektoval.

3.9. K pochybnostiam žalovaného a správcu dane žalobca uviedol, že daňové orgány nemôžu pripisovať na ťarchu žalobcu konanie jeho dodávateľa, ku ktorému došlo po uskutočnení zdaniteľných plnení v čase daňovej kontroly, pričom po vyčerpaní dôkazného bremena žalobcu v daňovom konaní (žalobca zodpovedal všetky otázky správcu dane, odpovedal na všetky výzvy správcu dane, navrhol vykonanie dôkazov vo vyrubovacom konaní), správca dane nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by mohli odôvodniť záver o nedodaní tovarov, tak ako bolo deklarované žalobcom. Skutočnosť, že dodávateľ je v roku 2021 nekontaktný a správca dane ho považuje za nedôveryhodný v roku 2021, nemožno ukladať žalobcovi na ťarchu ohľadom zdaniteľných plnení uskutočnených v roku 2018, kedy tento dodávateľ kontaktný bol. Správca dane nepredniesol v priebehu daňovej kontroly jediný dôkaz, ktorý by preukázal, že výpovede svedkov nie sú pravdivé, pričom všetky skutočnosti ohľadom nekontaktnosti dodávateľa nie sú dôkazom o nedodaní tovarov. V celom priebehu daňovej kontroly nebol získaný jediný dôkaz o tom, že by akékoľvek plnenia zo strany dodávateľa žalobcu mali byť uskutočnené inak, ako bolo deklarované žalobcom počas daňovej kontroly. Absolútne nedôvodný považuje žalobca záver správcu dane, kde správca dane uvádza dodanie tovaru ako súčasť vykonštruovanej situácie. Podľa žalobcu je taktiež nanajvýš absurdné tvrdenie daňových orgánov, že dodanie tovaru nemalo ekonomické opodstatnenie. Žalovaný sám deklaroval, že kontrolovaný žalobca podniká s dodaným tovarom a má množstvo odberateľov, kde je tento tovar používaný a spotrebovaný. V zmysle uvedeného tvrdenie správcu dane o ekonomickej neopodstatnenosti je opätovne len tvrdenie správcu dane bez vykonaného dôkazu. Správca dane zároveň nespochybnil jedinou odberateľskú faktúru, pričom s týmto tvrdením sa stotožnil aj sám žalovaný. Žalobca považuje tvrdenia žalovaného ohľadom účasti na daňovom podvode za závažné prekročenie právomocí verejného činiteľa, keďže zamestnanci správcu dane, úplne svojvoľne ignorujú všetky vykonané dôkazy, uviedli v závere protokolu tvrdenie o účasti na daňovom podvode.

4. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe uviedol, že žalobca v žalobe uvádza rovnaké námietky, ako v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ku ktorým zaujal jednoznačné stanovisko v napadnutom rozhodnutí. Zotrvával na právnom názore, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si odpočet DPH z faktúr od dodávateľa Družstvo Trentin, nakoľko skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu, dodávateľovi Družstvo Trentin vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zák. o DPH, nie však podľa § 19 ods. 1 zák. o DPH s následnou možnosťou odpočítania dane u žalobcu. Žalovaný poukázal na to, že dodávateľ - Družstvo Trentin je nekontaktný, nepotvrdil vierohodnosť faktúr v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zák. o DPH. Svedok X. Z., ktorý potvrdil vystavenie faktúr, v zdaňovacom období máj 2018 nebol predsedom predstavenstva a mal za dodávateľa konať v zmysle plnej moci

udelenej nekontaktným občanom X., predsedom predstavenstva. Ďalej poukázal na skutočnosti ako napr. nepodanie daňového priznania k dani z príjmov za rok 2018, reálne neodvedenie dane do štátneho rozpočtu, na základe ktorých bola spochybnená ekonomická činnosť dodávateľa a na odôvodnené pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru prostredníctvom dodávateľa uvedeného na faktúrach. Správca dane nespochybnil ekonomickú činnosť žalobcu, jeho realizáciu zákaziek pre odberateľov, a preto nebolo potrebné vykonať dokazovanie zamerané na odberateľov žalobcu. Miestne zisťovanie u odberateľa Volkswagen Slovakia a.s. a výsluch zamestnancov žalobcu nebolo možné vykonať z dôvodu pandémie ochorenia COVID 19, na žiadosť správcu dane však uvedená spoločnosť poskytla evidenciu vstupov do areálu, ktorá nepotvrdila výpovede žalobcu a svedka X.. Z. o odovzdávaní tovaru, keďže ich vstupy neboli v systéme zaznamenané.

4.1. Žalovaný ohľadne námietky žalobcu, že správca dane nepostupoval podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ (Mahagében, Peter Dávid, Bonik a iné), v zmysle ktorej správca dane nemôže vyvodiť zodpovednosť žalobcu za nezákonné alebo podvodné konanie iného subjektu v obchodnom reťazci, bez toho, aby preukázal, že žalobca o podvodnom konaní vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť uviedol, že postup v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa žalobca odvoláva nemá v tomto prípade opodstatnenie, nakoľko správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého bolo možné jednoznačne konštatovať, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil, pričom žalobca taktiež nepreukázal použitie tohto, konkrétneho tovaru na výstupe. Naopak z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C- 459/17 a C-460/17 SGI a Valérie SNC) vyplýva, že na zamietnutie práva zdanej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdanie osoba nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku platiteľa o podvodnom konaní. Dobrá viera alebo jej absencia na strane žalobcu nemá žiaden vplyv na otázku, či sa dodanie tovaru uskutočnilo. Inými slovami, ak k dodaniu tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa reálne nedošlo, tak je logické, že žalobca o tejto skutočnosti musel vedieť a nekonal v dobrej viere.

4.2. Správca dane sa nad rámec svojho dôkazného bremena dôsledne zaoberal taktiež mierou zavinenia na strane žalobcu, pričom zistil ďalšie neobvyklé a neštandardné okolnosti prípadu, z ktorých vyplýva, že žalobca musel vedieť o podvodnom konaní X. Z., ktorý za deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin vystavil sporné faktúry.

Z obchodného registra vyplýva, že X. Z., konajúci za deklarovaného dodávateľa, ktorý vystavil preverované faktúry je zapísaný ako konateľ, spoločník, resp. bývalý konateľ a spoločník viacerých obchodných spoločností, z ktorých väčšina zanikla

z rôznych neštandardných dôvodov, ako výmaz ex offa, zlúčenie s nekontaktným právnym nástupcom, spoločnosti sú bez konateľa, konateľmi a spoločníkmi sú

v súčasnosti nekontaktní občania Maďarska, Poľska a Rumunska, spoločnosti často menili sídla a obchodné názvy. Z jednoduchej a laickej analýzy osoby X. Z.

v obchodnom registri vyplýva, že X. Z. s najväčšou pravdepodobnosťou nekoná v súlade so zásadami poctivého obchodného styku. Uvedený svedok obchodoval so žalobcom ako konateľ spoločnosti Cino s.r.o. a následne po jej prepise na občana X. v ďalších zdaňovacích obdobiach so žalobcom obchodoval v mene nekontaktného dodávateľa Družstvo Trentin, ktorého predsedom predstavenstva bol taktiež občan X.. Takéto konanie žalobcom bolo neobozretné a v rozpore s dobrou vierou.

4.3. Námietka žalobcu, v zmysle ktorej tvrdenia správcu dane ohľadom účasti na daňovom podvode žalobca považuje za závažné prekročenie právomoci verejného činiteľa, keďže zamestnanci správcu dane, úplne svojvoľne ignorujú všetky vykonané dôkazy, uviedli

v protokole z daňovej kontroly tvrdenie o účasti žalobcu na daňovom podvode, je podľa žalovaného neopodstatnená. Správca dane preukazuje existenciu podvodného konania

a vedomosť žalobcu o podvodnom konaní na účely smernice DPH a v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktoré ho k tomu priamo zaväzujú. Správca dane nepreukazuje podvodné konanie a úmysel žalobcu na účely trestného práva, ktoré je v kompetencii orgánov činných v trestnom konaní, ktorým správca dane postúpi podnet na podozrenie zo spáchania daňového trestného činu, nakoľko je nepochybné, že sporné plnenie bolo spojené s podvodným konaním a daňovým únikom.

4.4. Pokiaľ sa týka ostatných námietok v žalobe, poukázal žalovaný na odôvodnenie

napadnutého rozhodnutia, v ktorom sa s námietkami vysporiadal. Žalobné námietky žalobcu žalovaný považuje za neopodstatnené a preto žiadal žalobu zamietnuť.

5. Žalobca sa písomne replikou vyjadril k vyjadreniu žalovaného, pričom zotrval na dôvodoch podanej žaloby a stručne zopakoval argumentáciu, na základe ktorej požaduje zrušiť napadnuté rozhodnutie. Poukázal tiež na to, že na Krajskom súde v Trenčíne sú žalobcom vedené viaceré konania voči žalovanému, ktorých základ je v podstate identický, pričom konania vedené pod sp.zn. 13S/44/2021 až 13S/49/2021 už boli rozhodnuté v prospech žalobcu a rozhodnutia žalovaného boli zrušené.

6. Žalovaný sa písomne duplikou vyjadril k replike žalobcu, pričom zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí.

7. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správca 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 na riadne nariadenom pojednávaní (§ 107 ods. 2 SSP). Po oboznámení sa so žalobou, s vyjadrením žalobcu ako aj s vyjadreniami žalovaného a s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

8. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100684759/2021 zo dňa 23.04.2021, ktorým bolo potvrdené podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správca dane č. 101730389/2020 zo dňa 12.11.2020, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 18.636,24 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 12.008,63 eur a vyrubená daň v sume 6.627,61 eur z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si žalobca neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Družstvo Trentin.

9. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018 až jún 2018, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 102471786/2019 zo dňa 30.10.2019. Protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol žalobcovi doručený dňa 19.11.2019. Žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach vykonával podnikateľskú činnosť, ktorej predmetom bolo prevažne dodanie kabeľážnych rozvodov pre štruktúrovanú kabeľáž, počítačovú sieť alebo silnoprúdovú sieť a popri tom vykonával aj súvisiace drobné stavebné úpravy.

10. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2018 uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľskej spoločnosti Družstvo Trentin (od 23.11.2018 Manula Družstvo) a to:

- faktúra č. 180101 zo dňa 02.05.2018, základ dane 7.527,60 eur, DPH 3.505,52 eur;
- faktúra č. 180102 zo dňa 10.05.2018, základ dane 4.175,60 eur, DPH 2.835,12 eur;
- faktúra č. 180103 zo dňa 15.05.2018, základ dane 16.678,80 eur, DPH 3.335,76 eur;
- faktúra č. 180105 zo dňa 21.05.2018, základ dane 15.239,00 eur, DPH 3.047,80 eur;
- faktúra č. 180106 zo dňa 25.05.2018, základ dane 16.085,20 eur, DPH 3.217,04 eur;
- faktúra č. 180107 zo dňa 30.05.2018, základ dane 13.475,00 eur, DPH 2.695,00 eur. Predmetom fakturácie sú rôzne druhy elektroinštalačného materiálu.

11. V čase realizácie obchodov bol predsedom predstavenstva dodávateľa, občan X. Z. A. (od 21.02.2018), pričom deklarovaný dodávateľ zmenil sídlo spoločnosti a názov spoločnosti na Manula družstvo dňa 23.11.2018. Na výzvu správca dane zo dňa 30.01.2019 na predloženie dokladov súvisiacich s dodávkami žalobcovi dodávateľ nereagoval a rovnako nereagoval ani predseda predstavenstva, ktorému bola výzva zaslaná na adresu trvalého pobytu v X.. V rámci správy daní bola osoba Z. A. preverovaná, pričom ani rumunskému správcovi dane sa s ním nepodarilo skontaktovať. Na adrese sídla dodávateľa sa nachádza bytový dom, na ktorom sa nenachádza označenie názvu dodávateľskej spoločnosti. Družstvo Trentin podalo za zdaňovacie obdobie marec až jún 2018 daňové

priznanie k DPH a kontrolné výkazy, ale tieto boli podané U.. O. D., neoprávnenou osobou. Za rok 2018 spoločnosť k dani z príjmu daňové priznanie nepodala. Pre opakované neplnenie si daňových povinností bola dodávateľskej spoločnosti dňa 30.06.2019 zrušená registrácia DPH.

12. Na základe dožiadania správcu bol prostredníctvom Daňového úradu Košice vypočutý svedok X. Z., žalobca nevyužil svoje právo zúčastniť sa výsluchu svedka a klásť mu otázky. Z výpovede svedka vyplynulo, že družstvo v roku 2018 nemalo zamestnancov a nedisponovalo obchodným majetkom. K vzniku vzájomnej spolupráce so žalobcom uviedol, že táto vznikla na podnet žalobcu, pričom tohto oslovila jeho cenová ponuka. Svedok potvrdil, že vystavil a podpísal odberateľské faktúry pre žalobcu, pričom predmetom fakturácie bol materiál na štruktúrované kabeláže. Obchodná spolupráca so žalobcom nebola zmluvne upravená, svedok dostával priamo objednávky od žalobcu (tento poprel existenciu objednávok), na základe ktorých dodal tovar. Tovar nakúpil u dvoch spoločností, ktoré sa zaoberajú predajom elektroinštalačného materiálu, avšak na ich názvy si nevedel spomenúť, spomenul si len na meno J. Y. z D.. Tovar prevzal od svojho dodávateľa v Košiciach na rôznych miestach (napr. parkovisko), pričom pri nadobudnutí tovaru bol len svedok a dodávateľ. Svedok p. Z. nevedel uviesť miesto dodania, miesto vykládky ani nakládky ako ani uviesť osobu dodávateľa. Nevedel identifikovať ani motorové vozidlá použité v preprave. Žalovaný a správca dane jeho výpoveď vyhodnotili ako účelovú, s cieľom potvrdiť dodanie tovaru žalobcovi, svedok nevedel, kto mu tovar dodal, ako bol k nemu prepravený a za dodávateľa konal na základe plnomocenstva udeleného nekontaktným Z. A..

13. Ako účelovú vyhodnotili správca dane a žalovaný i svedeckú výpoveď U.. O. D. (bývalý predseda predstavenstva družstva), ktorý až po nahliadnutí do faktúr potvrdil dodanie tovaru žalobcovi, avšak nemal ani základné vedomosti o okolnostiach dodania tovaru žalobcovi ani o nadobudnutí tovaru, jeho preprave.

14. Správca dane a žalovaný nadobudli oprávnené pochybnosti o dodaní tovaru dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, ktorý nepredložil účtovníctvo, bývalí členovia predstavenstva nevedeli identifikovať dodávateľov tovaru a vykonávanie jeho ekonomickej činnosti bolo spochybnené. Okrem nepreukázania dodania tovaru Družstvom Trentin správca dane z kontrolných systémov zistil a preukázal i existenciu podvodného konania, ktoré spočívalo v úmyselnom a cieľnom narušení neutrality DPH. Správca dane a žalovaný v rozhodnutí poukázali na reťazec spoločností zistených z informačného systému finančnej správy, ktoré mali byť subdodávateľskými spoločnosťami, pričom všetky zistené daňové subjekty si dlhodobu neplnili zákonné povinnosti, dochádzalo v nich k účelovým prevodom obchodných podielov na občanov iných štátov (A., X.), nemajú označené registrované sídla a na sídlach reálne nesídlia. Správca dane na strane 9 svojho rozhodnutia znázornil celý reťazec subdodávateľských spoločností, ako ho zistil z analytického systému kontrolných výkazov, pričom tieto daňové subjekty vrátane dodávateľa žalobcu Družstvo Trentin reálne nevykonávali ekonomickú činnosť, nebol preukázaný vznik ich daňovej povinnosti podľa § 19 zák. o DPH.

15. Žalobca na odstránenie pochybností správcu dane navrhoval vo vyrubovacom konaní vypočúť svedkov (zamestnancov/živnostníkov), ktorí vykonávali montáž kabelových rozvodov na jednotlivých zákazkách pre odberateľov žalobcu a tiež navrhol vykonať miestne zisťovanie u daňového subjektu Volkswagen Slovakia a.s., avšak z dôvodu opatrení v súvislosti s COVIDOM-19, k vykonaniu uvedeného dokazovania nedošlo. Namiesto uvedeného dokazovania si správca dane vyžiadal od spoločnosti Volkswagen Slovakia a.s. evidenciu vstupov a výstupov do areálu spoločnosti v období január až júl 2018, z ktorej zistil, že svedok X. Z., ktorý mal tovar odovzdať žalobcovi za dodávateľa priamo na zakázke, v mesiaci máj 2018 nemal evidovaný vstup ani výstup do priestorov spoločnosti. Z uvedeného správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že k reálnemu dodaniu tovarov nedošlo.

16. Správca dane zároveň poukázal na to, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar využil na zdaniiteľné plnenia na výstupe, prípadne že má časť obstaraného materiálu uskladnenú v skladových priestoroch. Spoločnosť TEMPEST a.s. (jeden z odberateľov žalobcu v predmetnom zdaňovacom období) zaslala na výzvu správcu dane vyjadrenie, podľa ktorého prílohou faktúr od žalobcu sú špecifikácie spotrebovaného materiálu a prác, s popisom materiálu, počtu a cien. Predložené špecifikácie však obsahovali len všeobecné súhrnné hodnoty materiálu a služieb, bez ich bližšej špecifikácie, čiže nie je z nich zrejmé, aký materiál bol reálne dodaný. Správca dane pritom poukázal i na vyjadrenie žalobcu, že okrem faktúr odberateľom iné doklady nevystavil. Žalobca na opakovanú výzvu

správca dane zaslal podanie, v ktorom namietal jeho povinnosť viesť evidenciu spárovaných faktúr na vstupe a výstupe a zároveň v podaní uviedol vstupné a výstupné faktúry.

17. Správca dane preskúmaním predloženého spárovania dodávateľských a odberateľských faktúr dospel k záveru, že predložená zostava (tabuľky) nemá žiadnu vypovedaciu hodnotu, pretože je neúplná, nedostatočná, nakoľko daňový subjekt nepreukázal použitie obstaraného tovaru na účely podnikania a nepriradil dodávateľské faktúry ku konkrétnym odberateľským faktúram, tak ako opakovane požadoval správca dane. Z odpovede daňového subjektu nebolo preukázané, či a v akom rozsahu bol tovar deklarovaný na dodávateľských faktúrach použitý na zdaniteľné plnenia deklarované na faktúrach uvedených v tabuľke "výstupné faktúry". Z predložených dodávateľských

a odberateľských faktúr je zrejmé, že daňový subjekt nemohol všetok obstaraný materiál od deklarovaných dodávateľov Cino s.r.o. a Družstvo Trentin. spotrebovať v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 (uvedené v tabuľke s názvom "výstupné faktúry"). Z faktúr od dodávateľov Cino s.r.o. a Družstvo Trentin vyplýva, že daňový subjekt deklaroval v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 obstaranie elektroinštalačného materiálu v hodnote základu dane 443.285,30 eur. Z dokladov predložených od odberateľa TEMPEST a.s. (odpoveď na výzvu č. 100556037/2020) bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt deklaroval dodanie elektroinštalačného materiálu spoločnosti TEMPEST a.s. v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 v podstatne nižšej hodnote (základ dane 125.157,00 eur). Aj pri pripočítaní ďalších faktúr vystavených pre odberateľov Soitron, s.r.o., Peikko Slovakia, s.r.o., Aliga, s.r.o., Vorax, s.r.o., ARBE, s.r.o., NETLAB International, a.s. a Národný ústav srdcových a cievnych chorôb, a.s. je zrejmé, že daňový subjekt v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 vynaložil na obstaranie tovaru o cca 76.146,47 eur viac, než deklaroval na výstupe (spotreboval, prípadne dodal na zákazky). Správca dane poukázal na skutočnosť, že faktúry vystavené pre odberateľov Soitron, S.r.o., Peikko Slovakia, s.r.o., Aliga, s.r.o., Vorax, s.r.o., ARBE, s.r.o., NETLAB International, a.s. a Národný ústav srdcových

a cievnych chorôb, a.s. neobsahovali rozčlenenie fakturovaných súm za montážne práce a materiál, ale iba sumárnu hodnotu za obe položky spolu. Z uvedeného vyplýva, že rozdiel medzi hodnotou obstaraného materiálu v zmysle dodávateľských faktúr a hodnotou materiálu, ktorý mal spotrebovať v zmysle odberateľských faktúr, je v oveľa vyššej hodnote než 76.146,47 EUR, nakoľko správca dane pri porovnaní tzv. vstupných a výstupných faktúr zobral do úvahy celkovú hodnotu deklarovanú na odberateľských faktúrach, t.j. aj vrátane hodnoty montážnych prác. Na základe uvedeného mal správca dane za to, že obstaraný materiál od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin a Cino s.r.o. nemohol byť spotrebovaný v takom istom objeme, než bol obstaraný. Už aj samotné vyjadrenie daňového subjektu nasvedčuje skutočnosti, že nadobudnutý tovar nebol spotrebovaný v takom objeme, než bol obstaraný, pričom sa tak malo stať priamo na zákazkách žalobcu. Zároveň správca dane poukázal na skutočnosť, že daňový subjekt U.. O. Z. v tabuľke s názvom "výstupné faktúry" uviedol aj faktúry s miestom dodania v rôznych mestách po celej SR (napr. Martin, Žilina, Michalovce, Vranov nad Topľou, Dubnica n. Váhom, Nitra, Poprad, Spišská Nová Ves a pod.). Na základe uvedeného správca dane posúdil ako absolútne neekonomické, aby deklarovaný dodávateľ prepravoval kontrolovanému daňovému subjektu elektroinštalačný materiál na zákazku do Bratislavy a odtiaľ kontrolovaný daňový subjekt rozvážal materiál z Bratislavy po celej SR. V prípade prác realizovaných na východe Slovenska (napr. Michalovce, Vranov n. Topľou atď.) by to znamenalo, že tovar mal byť prepravený z východného Slovenska do Bratislavy a odtiaľ naspäť na východ.

18. Správca dane na základe objektívnych zistení a po vyhodnotení dokazovania dospel k záveru, že žalobcovi nepriznal nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Družstvo Trentin z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zák. o DPH a vedomej účasti na daňovom podvode. Správca dane uviedol, že vykonaným dokazovaním preukázateľne zistil, že dodávateľ žalobcu Družstvo Trentin si svoju daňovú povinnosť neoprávnene ponížil vykonávanými reťazcami daňových subjektov, keď v zdaňovacom období marec 2018 - jún 2018 deklaroval odpočítanie DPH od daňových subjektov LARGO KE s.r.o., Szerberusz s.r.o., RECOMAND s.r.o., ktoré spoločnosti si svoje daňové povinnosti účelovo ponížovali, ich dodávatelia sú nekontaktné spoločnosti, ktoré daň nepriznali, neodviedli do štátneho rozpočtu, čím došlo k porušeniu neutrality DPH (viď str. 25 a 26 rozhodnutia správca dane). Správca dane na základe všetkých objektívnych skutočností dospel k záveru, že dodávateľ žalobcu Družstvo Trentin reálne nevykonával ekonomickú činnosť, fakturovaný tovar reálne nedodal a tým, že žalobca vedome prijal od neho faktúry, stal sa súčasťou daňového podvodu.

19. Na základe odvolania proti rozhodnutiu správcu dane žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100684759/2021 zo dňa 23.04.2021 podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. I. stupňové rozhodnutie potvrdil. V rozhodnutí poukázal na skutkový stav zistený správcom dane a vyporiadal sa s odvolacími námietkami žalobcu. Žalovaný skonštatoval, že záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého nebola preukázaná existencia plnenia od deklarovaného dodávateľa, ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo vystavovanie faktúr s cieľom navodiť dojem reálneho obchodovania a zachovania neutrality DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia a bez odvedenia dane v predstieranom obchodnom reťazci. Žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie tovaru dodávateľom Družstvo Trentin, ktoré je nekontaktné a nepotvrdilo vierohodnosť sporných faktúr.

19.1. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že výpoveď svedka X. Z. ako aj vyjadrenie žalobcu sú len formálne tvrdenia o realizácii zdaniteľných plnení. Ani jednou zo zúčastnených strán nebol predložený relevantný dôkaz preukazujúci, že k reálnemu dodaniu fakturovaného tovaru od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin skutočne došlo, a že si žalobca uplatnil odpočítanie dane oprávnené. V priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania boli preukázané skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že k reálnemu dodaniu fakturovaného tovaru deklarovaným dodávateľom Družstvo Trentin nedošlo. Podľa žalovaného správcu dane postupoval v súlade s jednotlivými zásadami pri správe daní počas daňovej kontroly, chránil záujmy štátu a pritom dbal na dodržanie práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktorého vyzýval na predloženie dôkazov, daňových a účtovných dokladov a oboznamoval ho so získanými skutočnosťami a dôkazmi.

19.2. Pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaného dodávateľa sú podľa žalovaného založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby mohol dodávateľ Družstvo Trentin reálne dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach. Sporné faktúry z dôvodu, že nezodpovedajú skutočnosti, nepredstavujú zákonný podklad na odpočet DPH. Zaobstaranými dôkazmi nebol zaznamenaný a preukázaný nákup tovaru tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach. V dôsledku absencie chýbajúcich dokladov nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru fakturovaným dodávateľom ako základnej podmienky na vznik nároku na odpočet DPH na vstupe. Dodávateľská spoločnosť nemohla v rozhodných zdaňovacích obdobiach skutočne dodať žalobcovi tovar a teda nemohla z tohto dôvodu vzniknúť daňová povinnosť (ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na faktúrach od dodávateľa Družstvo Trentin ako deklarovaného dodávateľa tovaru.

19.3. Žalovaný mal za to, že postup v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú žalobca poukazuje bol dodržaný, avšak v preskúmanom prípade nemá opodstatnenie, pretože správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého bolo možné jednoznačne konštatovať, že žalobca nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin, ktorého ekonomickú činnosť správca dane preukázateľne spochybnil, pričom žalobca taktiež nepreukázal použitie tohto plnenia na výstupe. Podľa žalovaného z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-459/17 a C-460/17 SOI

a Valérie SNC) vyplýva, že na zamietnutie práva zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom faktúry na odpočítanie dane uvedenej na faktúre postačuje, aby správca dane preukázal, že zdaniteľná osoba nedisponuje existenciou materiálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa, pričom správca dane nie je v takomto prípade povinný skúmať vedomostnú stránku zdaniteľnej osoby o podvodnom konaní. Dobrá viera alebo jej absencia na strane žalobcu sa nemá žiaden vplyv na otázku, či sa dodanie tovaru uskutočnilo. Inými slovami, ak k dodaniu tovaru prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin reálne nedošlo, tak je logické, že žalobca o tejto skutočnosti musel vedieť a nekonal v dobrej viere. Správca dane sa dôsledne zaoberal mierou zavinenia na strane žalobcu, pričom zistil ďalšie neobvyklé a neštandardné okolnosti prípadu, z ktorých vyplýva, že žalobca musel vedieť o podvodnom konaní X. Z., ktorý za deklarovaného dodávateľa Družstvo Trentin vystupoval, hoci už nebol predsedom predstavenstva. Z Obchodného registra SR vyplýva, že X. Z., konajúci za deklarovaného dodávateľa, ktorý vystavil preverované faktúry je zapísaný ako konateľ, spoločník, resp. bývalý konateľ a spoločník viacerých obchodných spoločností, z ktorých väčšina zanikla z rôznych neštandardných dôvodov, ako výmaz ex offio, zlúčenie s nekontaktným právnym nástupcom, spoločnosti sú bez konateľa, konateľmi a spoločníkmi sú v súčasnosti nekontaktní občania Maďarska, Poľska a Rumunska, spoločnosti často menili sídla a obchodné názvy. Žalovaný uzavrel, že X. Z. nekoná v súlade so zásadami poctivého

obchodného styku, keď tento bol konateľom a spoločníkom obchodnej spoločnosti Cino s.r.o., so vznikom funkcie 16.07.2015, skončením funkcie 08.03.2018, následne bezprostredne na to predsedom predstavenstva Družstva Trentin po dobu 20 dní, pričom každá právnická osoba, v ktorej fungoval buď zanikla s problémami, alebo je reálne nefunkčná. Družstvo Trentin, nemalo zamestnancov, majetok, priestory, ani internetovú stránku. Konanie žalobcu, ktorý následne po zmene v spoločnosti Cino, s.r.o., v ďalších zdaňovacích obdobiach spolupracoval s X. Z. v mene nekontaktného dodávateľa Družstva Trentin, ktorého konateľom bol občan X. bolo neopatrné a neobozretné. Z uvedených skutočností vyplýva, že "ekonomická činnosť" X. Z., ktorý potvrdil vystavenie sporných faktúr nie je v súlade so zásadami poctivého obchodného styku vykonávaného v dobrej viere a v súlade so zákonom, pričom existuje dôvodné podozrenie, že X. Z. prostredníctvom obchodných spoločností vystavoval "fiktívne faktúry" bez ekonomického opodstatnenia s cieľom optimalizácie daňových povinností svojich odberateľov, vrátane žalobcu. Dodávateľ Družstvo Trentin je nekontaktný a nepotvrdil vierohodnosť preverovaných faktúr v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH. Svedok X. Z., ktorý potvrdil, že preverované faktúry (máj 2018) vystavil bol predsedom predstavenstva dodávateľa Družstvo Trentin len 20 dní v čase jeho vzniku od 01.02.2018 do 21.02.2018, avšak nie v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2018, kedy mal za deklarovaneho dodávateľa Družstvo Trentin konať v zmysle plnej moci udelenej predsedom predstavenstva, nekontaktným občanom X., ktorého sa správcovi dane nepodarilo vypátrať ani prostredníctvom imigračného úradu. Správca dane na základe informácií z analytického systému kontrolných výkazov zistil, že dodávateľ Družstvo Trentin daň fakturovanú žalobcovi reálne neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe znižoval prostredníctvom "fiktívneho reťazca" nekontaktných dodávateľov, ktorí reálne nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť, pričom na začiatku podvodného obchodného reťazca nebola daň priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu. Žalovaný tiež uviedol, že správca dane nepreukazuje podvodné konanie a úmysel žalobcu na účely trestného práva, ktoré je v kompetencii orgánov činných v trestnom konaní, a ktorým správca dane postúpi podnet na podozrenie zo spáchania daňového trestného činu, pretože je nepochybné, že sporné plnenie bolo konaním, ktorého výsledkom bol daňový únik. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, ktorý podľa neho vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca sa a deklarovaneho dodávateľ Družstvo Trentin vzájomný obchodný vzťah bez riadneho podnikateľského dôvodu účelovo predtírali s cieľom získania takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak žalobca oprávnený, pričom dodávateľovi Družstvo Trentin uvedenému na sporných faktúrach vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, nie však podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si právo na odpočítanie dane v zmysle sporných faktúr, pretože skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému deklarovaneho dodávateľom Družstvo Trentin. Námitky uvedené v odvolaní nezakladajú dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane a vrátenie veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

20. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 44 ods. 3 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku správca dane môže vykonať daňovú kontrolu aj u daňového subjektu, ktorému je príslušný iný správca dane; to neplatí, ak je správcom dane obec.

31. 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.

32. 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.

33. Podľa § 68 ods. 1 druhá veta daňového poriadku vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20210801/>> vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu.

34. Podľa § 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov výkon práva, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

35. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalobcu a vyjadrení 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 správcu 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 správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie tovaru v zmysle sporných faktúr dodávateľom označeným na sporných faktúrach (spoločnosť Družstvo Trentin) 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.

36. K dôkaznej povinnosti správny súd uvádza, že v daňovom konaní má prioritne dôkaznú povinnosť 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 veci 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 dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadom 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 úvaha, 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.

37. Správny súd ďalej 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 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 naplňa 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.

38. 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).

39. 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 zneužiteľnosti 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, a služby reálne uskutočnené (§ 9 zákona o DPH) 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 Družstvo Trentin, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať, predloženými dôkazmi odstrániť odôvodnené pochybnosti správcu dane a žalovaného.

40. 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 deklarováný 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 Družstvo Trentin). Dodávateľ Družstvo Trentin nie je riadne fungujúca spoločnosť, pretože konateľ je nekontaktný, neposkytuje základné informácie

o podnikateľskej činnosti spoločnosti a nepredložil účtovné a daňové doklady spoločnosti. Výpoveď X. Z., bývalého predsedu predstavenstva dodávateľa Družstvo Trentin (ktorý reálne za družstvo konal) bola nekonkrétna, nepresná, s tým, že svedok sa vyjadroval vo všeobecnej rovine a neuviedol žiadne okolnosti súvisiace

s pôvodom sporného tovaru, pričom jeho výpoveď možno vyhodnotiť ako účelovú

s cieľom formálne potvrdiť reálnosť dodania tovaru pre žalobcu. Svedok X. Z. správcovi dane nepredložil dôkazy preukazujúce reálne dodanie tovaru. Dodávateľ Družstvo Trentin má nedoplatky na dani v sume 204.482,80 eur, na výzvy správcu dane nereaguje, na registračnej adrese nesídlí, zásielky si nepreberá a neplní si zákonné povinnosti voči správcovi dane. Daňovou kontrolou bolo spochybnené vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľa Družstva Trentin. Družstvo Trentin nereagovalo na výzvu správcu dane, so správcom dane nekomunikovalo a požadované účtovníctvo správcovi dane nepredložilo. 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 Družstvo Trentin. Bývalí členovia predstavenstva Družstva Trentin U.. O. D. a X. Z. konali za družstvo i keď predsedom predstavenstva bola tretia osoba. Ďalším preverovaním subdodávateľov bolo zistené, že títo ani nemohli dodať tvrdený tovar, nakoľko v kontrolných výkazoch ich dodávateľov neboli dodávky zaznamenané. 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 Družstvom Trentin. 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 máj 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 Družstvo Trentin, 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.

41. Pokiaľ žalovaný a správca dane poukázali na to, že zdaniteľné plnenie bolo spojené s podvodným konaním a únikom dane, má správny súd za to, že pri tomto posúdení je potrebné vychádzať z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskych spoločenstiev (ďalej aj len „SDES“). Z rozhodnutia SDES vo veci účastníkov Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp.zn. C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006 možno vyvodit' kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na právo na odpočítanie dane. Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky : - Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? - Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? - Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? - Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

42. Preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca, je v pojmovom znaku podvodu na DPH a jednou z podmienok pre nepripustenie uplatnenie práva na odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Od toho sa potom logicky odvíja preukazovanie ostatných podmienok. Správca dane ako aj žalovaný zistili únik dane, a to na začiatku reťazca vykonštruovaného reťazca, kde sa nachádzal daňový subjekt VERSE one s.r.o. a CHYRKO s.r.o., ktoré spoločnosti daň nepriznali a neodviedli do štátneho rozpočtu. Zo zistení správcu dane a žalovaného vyplynulo, že všetky daňové subjekty zúčastnené vo vykonštruovanom reťazci si dlhodobo neplnia svoje zákonné povinnosti podávať účtovné závierky a DPPO a niektoré daňové subjekty aj daňové priznania DPH a kontrolné výkazy DP. Takto došlo k nezákonnému úniku na dani v dôsledku podvodného konania, keď spoločnosti si navzájom fakturovali zdaniteľné plnenia, pričom spoločnosti na začiatku reťazca daň z pridanej hodnoty neodviedli. Možno sa stotožniť so závermi žalovaného aj správcu dane, že uvedený reťazec bol umelo vytvorený bez reálneho dodávania tovaru

s cieľom navodiť zdanie reálnych obchodov. Rovnako sa možno stotožniť so závermi správcu dane a žalovaného, že štandardnými dodávateľmi žalobcu boli spoločnosti Verex, s.r.o., Kruge1 s.r.o., Murat s.r.o., ELTRA - ELMAT s.r.o.. Menované spoločnosti sa zaoberajú reálnym nákupom a predajom okrem iného aj elektroinštalačného materiálu, pričom svoju ekonomickú činnosť prezentujú na internete, majú svoje web stránky, prípadne e-shop. Preto závery žalovaného a správcu dane, že ak deklarovaný dodávateľ Družstvo Trentin nemal zamestnancov, reálne sídlo, maloobchodnú predajňu, skladové priestory, webovú stránku a neprezentoval svoju ekonomickú činnosť na internete, tak potom sú vážne pochybnosti nielen o realizácii dodávky deklarovaného tovaru, ale aj o poctivom obchode styku. Svedok X.. Z. nevedel uviesť dodávateľov, ani presné miesta dodania, pričom nezhodol sa v základných otázkach ani so žalobcom. V úvahu je potrebné vziať aj to, že žalobca vedome zavádzal správcu dane, keď tvrdil, že nemá iné doklady okrem faktúr k dodávkam tovaru svojim odberateľom, čo sa ukázalo ako nepravdivé, nakoľko odberateľ TEMPEST a.s. predložil faktúry s rozpismi. S ohľadom na vyššie uvedené možno považovať za spoľahlivo zistené zodpovedanie prvých troch otázok pri skúmaní či šlo o podvodné konanie s únikom dane.

43. Správny súd pred posúdením splnenia 4-tej otázky, týkajúcej sa vedomosti žalobcu o podvodnom konaní, poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 a v ňom vyslovený právny názor s ktorým sa plne stotožňuje, a ktorý si dovoľí citovať: „vyčleňovanie pojmu daňový podvod zo sféry daňového práva a jeho stotožňovanie výlučne s obdobne označenou skutkovou podstatou (§ 277a Trestného zákona) v oblasti trestného práva zrejme vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem daňový podvod v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Je treba poznamenať, že nakoľko v týchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o nedovolenom daňovom úniku. Pokiaľ však daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH“.

44. Správny súd má za to, že žalobcovi bolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností, uplatňujúc si odpočet DPH na podklade faktúr od Družstva Trentin, nakoľko vzhľadom na všetky okolnosti mal vedieť, že ide o neštandardnú obchodnú transakciu. Priamu vedomosť preukazuje to, že žalobca vedome nespolupracoval riadne s daňovým úradom, keď mu nepredložil spárovanie faktúr na prvé výzvy, a toto vykonal až dodatočne, keď zistil, že správca dane si zabezpečil dôkazy, ktorými je schopný preveriť reálne stavy dodávok tovaru. Možno sa stotožniť so závermi správcu dane a žalovaného, že spoľahlivo preukázali nedodanie tovaru dodávateľom žalobcu spoločnosťou Družstvo Trentin. Bolo preukázané, že žalobca jednoznačne nepoužil takto deklarovaný tovar na zabezpečenie a dosiahnutie svojich príjmov, keď z faktúr od dodávateľov Cino s.r.o. a Družstvo Trentin vyplýva, že daňový subjekt deklaroval v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 obstaranie elektroinštalačného materiálu v hodnote základu dane 443.285,30 eur. Z dokladov predložených od odberateľa TEMPEST a.s. (odpoveď na výzvu č. 100556037/2020) bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt deklaroval dodanie elektroinštalačného materiálu spoločnosti TEMPEST a.s. v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 v podstatne nižšej hodnote (základ dane 125.157,00 eur). Aj pri pripočítaní ďalších faktúr vystavených pre odberateľov Soitron, s.r.o., Peikko Slovakia, s.r.o., Aliga, s.r.o., Vorax, s.r.o., ARBE, s.r.o., NETLAB International, a.s. a Národný ústav srdcových a cievnych chorôb, a.s. je zřejmé, že daňový subjekt v zdaňovacích obdobiach január 2018 - jún 2018 vynaložil na obstaranie tovaru o cca 76.146,47 eur viac, než deklaroval na výstupe (spotreboval, prípadne dodal na zákazky), a to bez započítania ceny (výdavkov) na pracovnú činnosť zamestnancov prípadne spolupracujúcich živnostníkov. Keďže žalobca a dodávateľ tvrdili, že materiál sa dodával priamo na zákazky (diela), tak potom tieto tvrdenia sú účelové a nepravdivé, nezodpovedajúce reálnemu stavu, z ktorého plynie, že také množstvo tovaru žalobca nepoužil v rozhodnom čase, ako mu malo byť dodané a teda jednoznačne musel vedieť o konkrétnych okolnostiach obchodu. Žalobca tak nepreukázal v konaní napriek opakovaným výzvam reálne spotrebovanie tovaru (jeho vyfakturovanie) svojim odberateľom. Samotné zníženie vlastnej daňovej povinnosti pri odpočítaní dane na vstupe samo osebe protiprávne nie je. Podstatnou je však otázka, či žalobca vedieť mal, resp. mohol, že sa zúčastňuje

podvodného konania, a teda posúdenie tejto štvrtej otázky súvisí s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

45. Správny súd považuje na tomto mieste za 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. 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 dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia, pričom žalobca takéto dôkazy nepredložil.

46. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný a správca dane správne vyhodnotili okolnosť možnej vedomosti žalobcu, a teda že tento vedieť mal, respektíve mohol vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa Družstvo Trentin, nakoľko v konaní bolo preukázané, že tento deklarovaný dodávateľ mu tovar dodať nemohol. Závery správcu dane aj žalovaného boli riadne odôvodnené v rozhodnutí, žalobca musel vedieť a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Predmetné dôkazy a indicie vyhodnotili správne orgány jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a z tohto vyhodnotenia by bolo možné i podľa názoru súdu súhlasiť so záverom, že žalobca konal neobozretné, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií. Správca dane dôvodne vytkol žalobcovi, že opakovane obchodoval so spoločnosťami, kde bol konateľom X.. Z., pričom šlo o obchody v státisícových sumách, ktoré prebehli s firmou bez priestorov, skladov, zamestnancov. Uvedená spoločnosť bola bez praktických skúseností, bez etablovania na trhu, a preto realizovanie obchodu s takouto spoločnosťou bolo pre žalobcu rizikové. Správca dane teda správne uzavrel, že žalobca sa nechoval ako obozretný podnikateľ a nerealizoval opatrenia, ktoré bolo možno od neho rozumne požadovať, a preto jeho konanie možno v zmysle európskej judikatúry považovať za účastné na daňovom podvode, nakoľko vzhľadom na všetky okolnosti vedieť mal a mohol, že sa účastní daňového podvodu.

47. Bez toho, aby sa správny súd venoval všetkým námietkam, na ktoré žalobca poukázal v početných bodoch správnej žaloby, čím mali byť porušené jeho práva vyplývajúce z daňového poriadku, zo zákona o DPH, prípadne z Ústavy Slovenskej republiky, je 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 deklarovaných 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.

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 spochybni 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 zaťažovaný 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 spochybni 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. 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 Družstvo Trentin ako aj zapojenia žalobcu do podvodného konania. 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.

50. 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 správcou 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 uvedených v kontrolných výkazoch ako aj na kontrolu odberateľského vzťahu. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných 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 náležite 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 rozhodnutie náležite odôvodnili a preto námietka žalobcu o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutí je nedôvodná.

51. K námietke ohľadne nepríslušnosti správcu dane na vykonanie daňovej kontroly ako aj na vydanie prvostupňového rozhodnutia správny súd uvádza, že hodnotí túto námietku ako nedôvodnú. Oprávnenie vykonať daňovú a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie u daňového subjektu s trvalým pobytom

v územnom obvode iného správcu dane vyplýva z § 44 ods. 3 daňového poriadku, na základe ktorého správca dane môže vykonať daňovú kontrolu aj u daňového subjektu, ktorému je príslušný iný správca. Zároveň podľa § 68 ods. 1 druhá veta daňového poriadku vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Daňový poriadok <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqga4v6njwgm>> správcovi dane (s výnimkou správcu dane, ktorým je obec) umožňuje vykonať daňovú kontrolu u daňového subjektu, aj keď podľa zákona nie je na správu daní miestne príslušný, a to bez predchádzajúceho delegovania miestnej príslušnosti, resp. bez toho, aby daňovú kontrolu vykonával ako dožiadaný orgán. Na základe oprávnenia vyplývajúceho z § 44 ods. 3 daňového poriadku mohol vykonať daňovú kontrolu u žalobcu Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, napriek tomu, že miestne príslušným správcom dane žalobcu je Daňový úrad Prešov. Následne v zmysle § 68 ods. 1 daňového poriadku musel vykonať vyrubovacie konanie a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydať Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica. Žiadne pochybnosti o určení miestnej príslušnosti medzi daňovými úradmi nevznikli a preto nebol dôvod, aby o miestnej príslušnosti rozhodoval žalovaný v zmysle § 7 ods. 4 daňového poriadku. Daňový poriadok neustanovuje, že by daňový subjekt (žalobca) mohol v priebehu daňovej kontroly podať námietku miestnej príslušnosti, o ktorej by bol žalovaný povinný rozhodnúť. S uvedenou námietkou sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí riadne a vecne správne vypořiadal na strane 18 napadnutého rozhodnutia.

52. Čo sa týka námietky ohľadne toho, že protokol z daňovej kontroly neobsahuje potrebné náležitosti, keďže neobsahuje sídlo správcu dane, ale obsahuje len sídlo pobočky správny súd zhodne so žalovaným konštatuje, že zákonodarca nerozčleňoval daňový úrad pridaním jeho pobočiek navonok, ale smerom dovnútra. Preto aj pracovníci pobočky daňového úradu, hoci vykonávajú svoju činnosť na adrese odlišnej od adresy sídla daňového úradu, tak konajú ako oprávnené úradné osoby daňového úradu. V § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. je vymedzený priestor, v ktorom daňový úrad vrátane pobočiek a kontaktných miest vykonáva svoju zákonom vymedzenú pôsobnosť. Podľa § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov možno zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta; pobočky daňového úradu a kontaktné miesta na návrh riaditeľa daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident. V prejednávanej prípadе pobočka Daňového úradu Trenčín, Považská Bystrica vykonala daňovú kontrolu a vydala protokol a rozhodnutie, na čo nepotrebuje právnu subjektivitu ani procesnú spôsobilosť, nakoľko v zmysle § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. je prenesené na pobočku oprávnenie vykonávať činnosti daňového úradu vymedzené v § 5 ods. 5 citovaného zákona, t. j. správu daní, ktorej obsahom je aj výkon daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

53. K námietke žalobcu týkajúcej sa nevykonania dokazovania - miestne zisťovanie za účelom preukázania materiálneho plnenia a výsluch svedkov, pracovníkov žalobcu, ktoré by preukázali existenciu a spracovanie tovaru a dodanie tovarov dotknutým dodávateľom, čím malo dôjsť k neúplnému zisteniu skutkového stavu a k neumožneniu žalobcovi splniť si svoje dôkazné povinnosti správny súd uvádza, že v danom prípade miestne zisťovanie nemôže vyvrátiť dôvodné pochybnosti správcu dane a žalovaného, ktorí spochybnili existenciu tovaru a dodanie tovaru dodávateľa uvedeného na faktúrach, pričom zistili, že žalobca údajne dodaný tovar nepoužil na zabezpečenie dosiahnutia príjmov. Žalobca a tiež i svedok X. Z. zhodne tvrdili, že tovar žalobcovi dodal svedok a žalobca si tovar osobne prevzal, z čoho vyplýva, že pri preberaní tovaru neboli prítomní zamestnanci žalobcu, ktorí by mohli potvrdiť dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa. Žalovaný správne v rozhodnutí poukázal i na účelovú zmenu výpovede žalobcu, ktorý po oboznámení sa s dôkazom od spoločnosti Volkswagen Slovakia a.s. tvrdil, že tovar preberal ešte pred výrobným závodom, čím zmenil svoju pôvodnú výpoveď. Z uvedených dôvodov správny súd vyhodnotil námietku žalobcu ako nedôvodnú, nakoľko vykonanie miestneho zisťovania a výsluchu zamestnancov žalobcu, nemohli preukázať dodanie tovaru spoločnosťou Družstvo Trentin.

54. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu o porušení vyhľadávacej zásady vo vyrubovacom konaní. Je pravdou, že žalobca nenavrhol vykonať dokazovanie prehľadom vstupov a výstupov do výrobného závodu Volkswagen Slovakia a.s., ale je na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, aby skutkový stav zistil čo najúplnejšie a nie je viazaný pritom len návrhmi daňového subjektu. Keďže daňový subjekt - žalobca tvrdil, že k dodaniu tovarov od Družstva Trentin dochádzalo v uvedenom závode, kde bol tovar aj ďalej spracovávaný pre odberateľov žalobcu, bolo logické, že dodávateľ musel mať v dňoch dodania tovaru evidovaný vstup a výstup do tohto závodu, a preto správca dane, reagujúc na tvrdenie

žalobcu a dodávateľa ohľadom dodania tovaru, si vyžiadal od spoločnosti Volkswagen Slovakia a.s. prehľad vstupov a výstupov do areálu závodu. I keď uvedený dôkaz bol vyžiadaný až vo vyrubovacom konaní, nejde o porušenie daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 daň. poriadku. Žalobca poukazoval na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/10/2016, ktorý však v danej veci nie je aplikovateľný, pretože sa týkal vykonávania dokazovania správcou dane po tom, ako už súd právoplatne rozhodol, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly.

55. Pokiaľ žalobca vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 01.12.2021 a tiež na súdnom pojednávaní poukazoval na skutočnosť, že na základe obdobných žalôb podaných žalobcom už prebiehali súdne konania na Krajskom súde v Trenčíne pred iným senátom (senát 13S), ktoré boli právoplatne ukončené tak, že súd žalobe vyhovel a napadnuté rozhodnutia zrušil a tiež, že voči žalobcovi žalovaný rozhodnutia správcu dane, týkajúce sa daňovej kontroly za rok 2016, zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, správny súd považuje za potrebné uviesť, že nie je viazaný právnym názorom iného senátu, keď po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k inému právnemu záveru. Proti rozhodnutiam, na ktoré poukazoval žalobca, žalovaný podal kasačnú sťažnosť, a tak vo veci bude rozhodovať Najvyšší správny súd SR, ktorého právnym názorom je súd viazaný. Tiež je potrebné uviesť, že i keď v zmysle § 3 ods. 9 Daň. poriadku platí zásada, že v skutkovo zhodných prípadoch nemajú vznikať neodôvodnené rozdiely, rozhodnutia žalovaného, na ktoré žalobca poukazoval, sa týkali síce žalobcu, ale inej daňovej kontroly, za iné zdaňovacie obdobia, vo veci konal iný správca dane a tiež neuznané odpočty DPH sa týkali dodávok od iných dodávateľov. Navyiac, uvedenú námietku žalobca uplatnil až po zákonom stanovenej lehote, a preto správny súd na ňu neprihliadol v zmysle § 62 ods. 1 SSP.

56. 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. Správca dane a žalovaný poukázali v rozhodnutiach na relevantnú judikatúru, podľa ktorej vo veci rozhodovali.

57. 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.

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

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

60. 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.

61. 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.

62. 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.