

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/178/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200452  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 08. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2020:3019200452.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Radičovej a členov senátu JUDr. Milana Straku a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: ERBOMONT, s.r.o., so sídlom Palackého 85/5, 911 01 Trenčín, IČO: 36 747 254, právne zastúpený advokátskou kanceláriou CHARGE DAVOUÉ UJ s. r. o., so sídlom Vlárská 458, 911 05 Trenčín, IČO: 47 253 894, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102191899/2019 zo dňa 18. septembra 2019, 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. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 21.10.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 175306/2019 zo dňa 29.03.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona

č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 2.336,00 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) podľa zákona

č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2015, z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm.

a) zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou DREVOSTYL, s.r.o., so sídlom Legionárska 6972, 911 01 Trenčín, IČO: 36 318 345 (ďalej len „DREVOSTYL, s.r.o.“), pri ktorých nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu DREVOSTYL, s.r.o. ani dodanie tovaru uvedenou spoločnosťou.

2. Petitom správnej žaloby, nežiadajúc nariadenie pojednávania, sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správca dane a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

3. Žalobca v podanej žalobe namietal pochybenia správca dane pri realizácii miestneho zisťovania dňa 01.08.2019, keď správca dane síce vykonal fyzicky toto miestne zisťovanie na viacerých adresách v rámci Trenčína a vyhotovil o tom aj fotodokumentáciu, avšak preverované zdaniteľné plnenia na roky 2014 a 2015 nestotožňoval s faktúrami a dodacími listami. Na základe takto formálne a povrchné

vykonaného miestneho zisťovania potom prijal záver, že miestnym zisťovaním nebola preukázaná realizácia zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval žalobca.

S nevykonaním korektného miestneho zisťovania hneď na začiatku daňovej kontroly je spojená nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, ktorý neobsahuje vecné a osobné dôkazy, ktoré mali vyplývať z miestneho zisťovania a ktoré by preukazovali reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení. Taktiež protokol neobsahuje skutkové zistenia vyplývajúce z dôkazov a ich hodnotenie, a to každého dôkazu osobitne a následne všetkých v ich vzájomných súvislostiach.

4. Žalobca poukázal na viaceré rozporné pasáže prvostupňového rozhodnutia, ktoré si odporujú, keď na niektorých miestach je uvedené, že správca dane spochybňuje totožnosť reálneho dodávateľa tovarov, na iných spochybňuje aj samotné zdaniteľné plnenie, t.j. že dodanie tovaru sa vôbec neuskutočnilo. Ďalej žalobca uviedol, že kým v protokole

o daňovej kontrole správa dane vyslovil pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných plnení resp. deklarovaných dodávateľoch, v prvostupňovom rozhodnutí už vyjadruje aj názor, že žalobca mal byť súčasťou reťazca dodávateľov, ktorý bol poznačený podvodom. Keďže správca dane nedostatočne zistil skutkový stav vecí, nemajú podľa žalobcu jeho pochybnosti oporu vo vykonaných dôkazoch, sú nelogické a na niektorých miestach si navzájom odporujú, ktorý nedostatok je spôsobený aj tým, že správca dane nevykonal tzv. Axel-Kittel test, vyplývajúci z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) v spojených veciach C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling SPRL) zo dňa 06.07.2006. Uvedené následne spôsobuje nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane a tým aj napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorý sa formálne arbitrárne stotožnil s rozhodnutím správcu dane.

5. Napadnutému rozhodnutiu žalovaného ďalej žalobca vytkol, že sa vôbec nevysporiadal s odvolacími námietkami a pripomienkami žalobcu a jeho skutkovou a právnou argumentáciou prezentovanou v daňovom konaní. Najmä sa nevysporiadal s porušením procesných práv žalobcu, nezákonným skončením daňovej kontroly, vyhotovením nezákonného protokolu z daňovej kontroly a nezákonným prvostupňovým rozhodnutím postaveným na vzájomne sa vylučujúcich pochybnostiach správcu dane. Resumé rozporov medzi vyjadrenými pochybnosťami v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neumožňuje podľa žalobcu ustáliť, čo je vlastne dôvodom nepriznania práva na odpočítanie DPH. Daňové orgány nedisponujú takými dôkazmi, z ktorých by sa dal ustáliť skutkový stav umožňujúci zákonné zdôvodnenie nepriznania práva žalobcovi na odpočet DPH zo sporných faktúr.

6. Žalobca sa dožaduje aplikácie judikatúry SD EÚ na jeho prípad, najmä rozsudku vo veci C-18/13 (Maks Pen), podľa ktorého Smernica Rady 2006/122/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH (ďalej len „Smernica 2006/122/ES“) sa má vykladať v tom zmysle, že bráni odpočtu DPH z faktúry od dodávateľa, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané dodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že tento nedisponoval personálnymi ani materiálmi prostriedkami, že náklady na plnenia nemal zaúčtované a dokumenty podpísali osoby s nejasnou totožnosťou, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovým úradom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že predmetné plnenie bolo súčasťou podvodu. Žalobca tiež poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-285/11 (Bonik), kladúci dôraz na to, že pre zamietnutie práva na odpočítanie DPH je potrebné preukázať, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

7. Žalobca zdôraznil, že pokiaľ predložil všetky účtovné doklady, a to faktúry, dodacie listy, doklady preukazujúce úhrady faktúr, ak z odpovedí konateľa žalobcu a svedka D. W. v priebehu daňovej kontroly vyplývajú skutkové zistenia, že tovar bol dodaný žalobcovi deklarovanými dodávateľmi, ak zo zápisnice z miestneho zisťovania vyplýva fyzická existencia tovaru, ktorý je používaný na výkon podnikateľskej činnosti žalobcu, pokiaľ DPH na výstupe bola dodávateľmi priznaná v daňovom priznaní a vysporiadaná so štátnym rozpočtom, nie je zákonný dôvod nepriznať žalobcovi právo na odpočítanie DPH, pokiaľ správca dane inými dôkazmi nepreukázal opak.

8. Žalovaný sa k správnej žalobe písomne vyjadril vyjadrením doručeným súdu dňa 17.12.2019 v tom zmysle, že správnu žalobu navrhol ako nedôvodnú zamietnuť, pričom nežiadal nariadiť pojednávanie. Poukázal na to, že správca dane spochybnil reálnosť dodania tovarov uvedených na dodávateľských

faktúrach od dodávateľa DREVOSTYL, s.r.o., pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti, ani dodanie tovaru žalobcovi práve touto spoločnosťou. Jediný, kto mal neoprávnený prospech v preverovanom prípade, bol podľa žalovaného žalobca, ktorý do štátneho rozpočtu nepriznal a neodviedol takú vlastnú daňovú povinnosť, ako bol povinný odvieť. Žalobca sa svojím konaním zapojil do podvodného konania, ktorý zneužíva systém neutrality dane, čo je v rozpore s § 3 ods. 6 daňového poriadku a taktiež s právom Európskej únie. Na konci podvodného reťazca spoločností, v ktorých konateľom bol alebo je D. W., sa nachádza žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie dane

z preverovaných faktúr. Žalovaný zdôraznil, že aj keď v prípade žalobcu preukázateľne došlo k daňovému úniku, pre neuznanie odpočítania dane správcom dane postačuje skutočnosť, že nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobca v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku), okrem iného, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode, čo v zmysle judikatúry SD EÚ prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

9. Žalovaný zdôraznil, že správca dane pri prenose dôkazného bremena postupoval v súlade s judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky (uznesenie III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009). Správca dane vykonal všetky potrebné dôkazy pre prijatie záveru, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane neoprávnene. Z dôvodu, že žalobca sa domáhal vykonať miestne zisťovanie, žalovaný uložil správcovi dane vykonať tento dôkaz. Správca dane vykonal miestne zisťovanie. Žalobca ukázal správcovi dane skladové priestory a niekoľko nehnuteľností, pri ktorých bolo zmontované lešenie, ktoré prenajíma žalobca iným subjektom. K náhradným dielom žalobca uviedol, že mali v týchto priestoroch dielňu, kde opravovali autá, keďže mal konateľ žalobcu B. E. ako fyzická osoba - ERBO autodopravu. Tam mal vo vlastníctve 6 kamiónov. Žalovaný vyjadril nesúhlas so žalobcom v tom, že bolo povinnosťou správcu dane pri miestnom zisťovaní stotožniť zdaniteľné plnenia podľa faktúr a dodacích listov s fyzickým tovarom a službami. Bolo právom (a vzhľadom k prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a žalobcom aj povinnosťou) žalobcu preukázať a stotožniť faktúry a dodacie listy s fyzickým tovarom a službami, ak to vedel, pretože to bolo v jeho sfére pôsobnosti a tiež obsahom jeho vedomostnej zložky. Ak tak nekonal, správca dane prijal logický záver, že miestnym zisťovaním nebola preukázaná realizácia zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval žalobca.

10. Žalovaný poukázal na to, že správca dane postupoval podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku, pretože daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane viedol dokazovanie, pričom zistenia, ktoré zadovážil, boli zistené čo najúplnejšie a nebol pritom viazaný iba návrhmi žalobcu. Správca dane preukazoval skutočnosti o úkonoch vykonaných voči žalobcovi, ktoré boli rozhodné pre správne určenie dane. Žalobca bol so všetkými použitými dôkazmi riadne oboznámený a mal právo sa k nim vyjadriť, prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktorými by preukázal pravdivosť svojich tvrdení. Správca dane postupoval podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého 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. Uvedené ustanovenie ukladá správcovi dane prihliadať nielen na dôkazy získané v predmetnom daňovom konaní a pri daňovej kontrole, ale všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Podľa § 2 písm. a) daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane

a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Správa daní je širší pojem ako daňová kontrola alebo daňové konanie, z uvedeného je zrejmé, že správca dane pri určení daňovej povinnosti žalobcu postupoval zákonným spôsobom.

11. Žalovaný ďalej poukázal na to, že spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o. je z úradnej činnosti žalovanému známa ako subjekt, ktorý neuskutočňuje zdaniteľné obchody, ale len vystavuje formálne faktúry, na základe ktorých si odberatelia uplatňujú odpočítanie dane. Daňovú povinnosť nepriznáva a neodvádza, v daňových priznaniach si ju poníža faktúrami od ďalších spoločností, ktorých konateľom je D. W. tak, aby bola výsledná daňová povinnosť nulová alebo od spoločností, ktorých konatelia sú zahraničné osoby, ktoré so správcom dane nekomunikujú. V danej veci je pozoruhodná aj skutočnosť, že žalobca jednu z faktúr neuhradil na účet dodávateľa, ale na účet inej spoločnosti konateľa dodávateľa, spoločnosť MODIFIN STAVBY, s.r.o., so sídlom Domkárska 12, 820 15 Bratislava, IČO: 35 888 938 (ďalej len „MODIFIN STAVBY, s.r.o.“)

12. Žalovaný pripomenul svoju argumentáciu z napadnutého rozhodnutia, podľa ktorej žalobca nie je zodpovedný za plnenie zákonných povinností iného daňového subjektu, ani za jeho účtovníctvo, resp. „nespoluprácu“ so správcom dane, ale je na žalobcovi, ako sa postará o preverenie dôveryhodnosti svojho obchodného partnera. Nemusí jeho dôveryhodnosť preverovať nijako, v tom prípade sa však vystavuje riziku, že nesplní zákonné podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie dane na vstupe. Je právom žalobcu vybrať si svojho obchodného partnera a je na jeho zodpovednosti, či si preverí spoľahlivosť zvoleného obchodného partnera. Aj keď žalobca nezodpovedá za konanie svojich obchodných partnerov, on si ich vyberá a ich prípadné rizikové správanie nemôže ísť na ľarchu štátneho rozpočtu. Je pravdou, že žalobca nezodpovedá za zdaniteľné obchody prebiehajúce medzi dodávateľom a subdodávateľmi, ale zodpovedá za uplatnenie odpočítania dane z tovarov a služieb, ktoré mal dodať dodávateľ DREVOSTYL, s.r.o. Sám žalobca musí k zdaniteľným obchodom pristupovať s odbornou starostlivosťou tak, aby mu prípadná daňová kontrola nespôsobila problémy s preukazovaním hodnovernosti daňových dokladov a rozsahu dodaných služieb. Ak tak žalobca nepostupuje, je potom povinný znášať prípadné riziko z nedostatku hodnovernosti daňových dokladov pri prípadnej daňovej kontrole, ako je to aj v posudzovanom prípade. Výber obchodných partnerov s cieľom účelovo znížiť daňové povinnosti nemôže ísť na ľarchu štátu. Je povinnosťou správcu dane ustanovenej v § 3 ods. 6 daňového poriadku brať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

13. K argumentácii judikatúrou SD EÚ žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu z posudzovaných zdaniteľných obchodov vznikol daňový únik, ktorý je dôsledkom podvodného konania. Posudzované zdaniteľné obchody žalobcu boli s týmto konaním spojené a žalobca o tom mohol, prípadne mal vedieť, že preverované plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa DREVOSTYL, s.r.o. Žalovaný však zopakoval, že v napadnutom rozhodnutí uviedol záver, že aj keď v prípade žalobcu preukázateľne došlo k daňovému úniku, pre neuznanie odpočítania dane správcom dane postačuje skutočnosť, že nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z judikatúry SD EÚ vyplýva všeobecná zásada práva Spoločenstva spočívajúca v tom, že o právo Spoločenstva sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely. O žiadne ustanovenie práva Spoločenstva sa nemožno opierať na zaistenie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho účelmi a cieľmi. Táto všeobecná zásada výkladu je uplatniteľná aj na ustanovenia Smernice 2006/112/ES. Pravidlá DPH majú byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva Spoločenstva. Správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú získanie neoprávnenej daňovej výhody v oblasti DPH. Zdaniteľné obchody deklarované zo strany dodávateľa pre žalobcu boli uskutočnené tak, že umožnili dodávateľovi žalobcu neodviesť daň, ktorú si žalobca odpočítal. Právo na odpočítanie dane je možné uplatniť len v prípade, ak neexistuje podvodné konanie. Podľa platnej judikatúry k podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody. Žalobca nepostupoval v súlade s požiadavkou dodržiavania povinnej miery opatrnosti v obchodovaní podnikateľských subjektov, mal byť pri uskutočňovaní svojich obchodných transakcií obozretný a vybrať si obchodných partnerov zodpovedne a s náležitou starostlivosťou.

14. Záverom svojho vyjadrenia k správnej žalobe žalovaný poukázal na to, že v obchodnom registri došlo k zmene, spočívajúcej v tom, že od 27.11.2019 je spoločníkom žalobcu seychelská spoločnosť DarkLine Invest Ltd. a od 23.11.2019 je žalobca bez konateľa. Takýto stav je podľa žalovaného jedným zo znakov spoločností, ktoré sú zapojené do daňových únikov.

15. K vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe sa žalobca písomne vyjadril podaním doručeným súdu dňa 20.12.2019, v ktorom uviedol, že v celom rozsahu nesúhlasí so skutkovou a právnou argumentáciou žalovaného v jeho vyjadrení k správnej žalobe. Žalovaný vo svojom vyjadrení žiadnym spôsobom nevyvrátil skutkovú a právnú argumentáciu žalobcu v správnej žalobe a žiadnym spôsobom nepreukázal, že jeho rozhodnutia sú zákonné a že k porušeniu procesných povinností správcu dane a žalovaného nedošlo, že k porušeniu procesných práv a hmotných práv žalobcu nedošlo. Žalovaný taktiež nevyvrátil nezákonnosť vyhotovenia protokolu, pretože neobsahuje zákonné náležitosti požadované § 46 ods. 8 a § 47 písm. h) daňového poriadku, a to hodnotenie dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku a to každého konkrétneho dôkazu osobitne a následne všetkých dôkazov v ich vzájomných súvislostiach a akými úvahami sa správca dane spravoval pri hodnotení dôkazov. Žalovaný a aj správca dane opakovane uvádzajú tak ako aj žalovaný vo svojom stanovisku, že so všetkým sa vysporiadali, čo však nie je pravda. Tak ako riadne v súlade s § 68 ods. 3 daňového poriadku správca dane neprerokoval vyjadrenie k protokolu, tak aj žalovaný odignoroval skutočnosti, námietky, skutkovú a právnú argumentáciu žalobcu v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a rovnako žalovaný odignoroval skutočnosti, námietky, skutkovú a právnú argumentáciu v správnej žalobe s tvrdením, že správca dane a žalovaný sa už so všetkými námietkami vysporiadali.

16. Žalobca ďalej tvrdil, že protokol o výsledku daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a bol získaný v nezákonnej daňovej kontrole na základe jednak zmarenia a nezachovania zákonných práv daňového subjektu, ktorých ochrana je zakotvená v § 3 ods. 1 daňového poriadku v daňovej kontrole a jednak na základe porušenia zákonných povinností správcu dane zakotvených v daňovom poriadku v daňovej kontrole, ktorý následne pristúpil k vyhotoveniu nezákonného protokolu a k vydaniu nezákonného rozhodnutia. Správca dane mal viesť dokazovanie tak, aby podľa faktúr, dodacích listov stotožnil predmet jednotlivých zdaniteľných plnení za zdaňovacie obdobia roku 2015 uvedených na faktúrach s dodaným fyzickým tovarom na sklade náhradných dielov, čo je vlastne účelom miestneho zisťovania. Žalobca sa opakovane úkonu správcu dane - miestneho zisťovania domáhal a zápisnica z miestneho zisťovania by bola dôkazom preukazujúcim reálnosť zdaniteľných plnení z hmotnoprávneho hľadiska (a tzv. ekonomického opodstatnenia obchodu podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku z procesného hľadiska). Miestne zisťovanie malo byť jedným z prvých procesných úkonov zamestnancov správcu dane v rámci ich vyhľadávacej činnosti (vyhľadávacia zásada) pri vyhľadaní a zabezpečení dôkazov a to stotožnenia dodaného tovaru (náhradných dielov) uvedeného na faktúrach s tovarom, ktorý sa fyzicky nachádza u žalobcu v sklade náhradných dielov prípadne s náhradnými dielmi, ktoré už boli použité na opravy a údržbu strojov.

17. Žalobca je toho názoru, že správca dane mal a mohol už na začiatku daňovej kontroly pri miestnom zisťovaní stotožniť dodaný tovar od dodávateľov podľa účtovných dokladov (faktúr) s fyzickým stavom na sklade náhradných dielov. Protokol preto taktiež neobsahuje základný dôkaz a to zápisnicu z miestneho zisťovania, ktorá mohla preukázať, že tovar dodaný dodávateľmi sa fyzicky nachádza na sklade náhradných dielov alebo v strojoch na ktorých už bola vykonaná oprava. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú dôkazom, že správca dane právne posúdil vlastné pochybnosti tak, že žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH na vstupe a vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie, pričom v ostatnom sa žalobca pridŕžoval skutkovej a právnej argumentácie v správnej žalobe.

18. K vyjadreniu žalobcu sa písomne vyjadril žalovaný podaním doručeným súdu dňa 22.01.2020, pričom uviedol, že má zato, že postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania, Ústavou Slovenskej republiky ako aj judikatúrou SD EÚ. Počas daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní správca dane postupoval zákonným spôsobom, prípadné vzniknuté nedostatky konania správcu dane odstránil. Správca dane postupoval eurokonformným spôsobom, podľa ktorého prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností

a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov. Žalovaný sa naďalej pridrižava zistených skutočností rozhodujúcich pre vydanie žalobou napadnutého rozhodnutia, trvá na svojom právnom názore uvedenom v tomto rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe a navrhuje, aby správny súd po preštudovaní priloženého spisového materiálu súvisiaceho s predmetnou vecou žalobu ako nedôvodnú zamietol.

19. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného 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 spôsobilé predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 SSP) a po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania a s pripojeným administratívnym spisom žalovaného dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

20. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102191899/2019 zo dňa 18.09.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 175306/2019 zo dňa 29.03.2019, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 2.336,00 eur na DPH podľa zákon o DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2015.

21. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2014, II. štvrťrok 2014, III. štvrťrok 2014, IV. štvrťrok 2014, I. štvrťrok 2015, II. štvrťrok 2015, III. štvrťrok 2015, IV. štvrťrok 2015, I. štvrťrok 2016 a II. štvrťrok 2016, pričom zo zdaňovacích období I. štvrťrok 2014 až IV. štvrťrok 2015 vyhotovil protokol č. 100520401/2017 zo dňa 23.03.2017.

22. Žalobca si okrem iného uplatnil v zdaňovacom období IV. štvrťrok 2015 nárok na odpočítanie DPH z faktúr prijatých od spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o., pričom išlo o nasledovné faktúry:  
- č. 15/12/02 s dátumom dodania 10.12.2015, základom dane v sume 7.560,00 eur a DPH v sume 1.260,00 eur, pričom predmetom fakturácie bolo zabezpečenie 120 ks rámu, 80 ks zábradlia, 30 ks otočných nôh a 20 ks nočného zábradlia, pričom úhrada uvedenej faktúry bola realizovaná na účet spoločnosti MODIFN STAVBY, s.r.o. a nie na účet dodávateľa;  
- č. 15/12/148 s dátumom dodania 30.12.2015, základom dane v sume 6.456,00 eur a DPH v sume 1.076,00 eur, pričom predmetom fakturácie bolo zabezpečenie 60 ks rámu, 40 ks zábradlia a 60 ks podlahy.

23. Na preverenie skutočností deklarovanych vyššie uvedenými faktúrami (bod 22. tohto rozsudku) predvolal správca dane na výsluch svedka D. W. - konateľa spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. Ústneho pojednávania so svedkom sa dňa 24.01.2017 zúčastnil aj konateľ žalobcu B. E.. Pri ústnom pojednávaní D. W. potvrdil, že je konateľom uvedenej dodávateľskej spoločnosti, ktorá vykonávala činnosť nákup a predaj tovaru, automobilov. Spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o. obchodovala so žalobcom, obchod zabezpečoval D. W. s B. E., malo sa jednať o dodávky tovaru. D. W. sa dlhé roky pozná s B. E., ktorý ho oslovil, či mu nevie zohnať nejaký tovar, D. W. sa pokúsil a začali spolu obchodovať. Spolupráca trvala v roku 2015. Nepamätá si, od koho spoločnosť tovar zakúpila, bol to nejaký „polomaďar“. Správca dane predložil D. W. na ústnom pojednávaní k nahliadnutiu faktúry (uvedené v bode 22. tohto rozsudku) a D. W. potvrdil, že predmetné faktúry vystavil on osobne za spoločnosť DREVOSTYL, s.r.o., podpis a pečiatka na faktúrach sú jeho, DPH z faktúr bola priznaná a vysporiadaná so štátnym rozpočtom, zdaniteľné plnenia boli uskutočnené, daňové priznania za príslušné zdaňovacie obdobia boli podané. Evidencie a doklady nevie predložiť, lebo mu ich odobrala polícia. Daňové priznania vypracoval a podával B. E., účtovník, ktorý mu pomáhal s účtovníctvom. Úhrady boli cez účet a doklady o úhrade D. W. predložiť nevie a tak isto aj nevie predložiť doklady spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o., dal ich k auditu firme v Prahe, ktorej názov presne nevie. K nemožnosti predložiť účtovné doklady D. W. uviedol, že dňa 26.10.2016 mu bola vykonaná domová prehliadka ako aj prehliadka motorového vozidla. V rámci domovej prehliadky mu boli odobraté všetky doklady, ktoré sa nachádzali v byte, PC, telefóny, pamäťové média, boli mu teda zadržané aj doklady a preberacie

protokoly týkajúce sa spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. Záverom svojho výsluchu pred správcom dane svedok D. W. uviedol, že je zdravotne ťažko postihnutý, o čom predložil lekárske potvrdenie. Preto, ak náhodou niečo zamlčal alebo nepresne uviedol pri svojej výpovedi, nie je to z jeho strany úmyselné. Z lekárskeho potvrdenia predloženého správcovi dane svedkom D. W. vyplýva, že bolo vystavené G.. F. I. dňa 25.02.2015, s dátumom kontroly dňa 11.03.2015. Vyplýva z neho, že D. W. počas trvania práceneschopnosti, ktorá začala dňa 25.02.2015, vzhľadom na ochorenie a užívané lieky predpísané odbornými lekármi nie je plne spôsobilý na samostatné právne úkony a na relevantné výpovede.

24. Správca dane v inom konaní (u daňového subjektu GASTROFLEX TRENČÍN, s.r.o., so sídlom Teplická 793/31, 914 Trenčianske Teplice, IČO: 36 347 132 - spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia) zaslal žiadosť o poskytnutie údajov na Krajské riaditeľstvo Policajného zboru v Trenčíne, odbor kriminálnej polície, kde správca dane žiadal o poskytnutie zoznamu zaistených rôznych účtovných a právnych dokladov, počítača a iných pamäťových médií pri domovej prehliadke u osoby D. W. dňa 26.10.2016 na adrese F. za spoločnosť FENICIA LLC., organizačná zložka, so sídlom A., IČO: 46 227 130 (ďalej len „FENICIA LLC.“), MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL s.r.o. Správcovi dane bola dňa 01.02.2017 doručená odpoveď na predmetnú žiadosť, v ktorej Krajské riaditeľstvo Policajného zboru v Trenčíne, odbor kriminálnej polície, uvádza všetky dokumenty, ktoré boli zaistené u D. W.. V dokladoch spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. sa nachádzal preberací protokol, ktorým odovzdávajúci D. W., ako konateľ spoločnosti DREVOSTYL s.r.o., odovzdal preberajúcej B., konateľke spoločnosti Dnageta s.r.o. dňa 01.09.2016 účtovné doklady a uzávierkové dokumenty od roku 2001 do 31.08.2016, notebook ASUS a registračnú pokladňu. Žiadne účtovné a daňové doklady spoločnosti FENICIA LLC., MODIFIN STAVBY s.r.o. a DREVOSTYL s.r.o. týkajúce sa zdaniteľných obchodov pre žalobcu sa medzi zaistenými dokladmi nenachádzali, rovnako ani evidencie DPH a iné evidencie preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

25. Správca dane skonštatoval, že svedok D. W. napriek ústnemu potvrdeniu obchodnej spolupráce nepredložil správcovi dane také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali, že zdaniteľné obchody boli v skutočnosti realizované tak, ako bolo uvedené na faktúrach a dodávateľom na nich uvedeným. Tento záver správca dane vyvodil z nasledovných skutočností:

- dodávateľ DREVOSTYL s.r.o. je nekontaktný, nespolupracuje a nepredkladá doklady;
- konateľ dodávateľskej spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. D. W. v postavení svedka formálne potvrdil dodanie tovaru pre žalobcu, ktorý bližšie nešpecifikoval;
- odpovede svedka D. W. boli nekorektné, všeobecné a rozporuplné;
- svedok D. W. na otázku správcu dane, či spoločnosť DREVOSTYL s.r.o. spolupracovala so žalobcom a o akú obchodnú spoluprácu sa jednalo, odpovedal, áno, bez ďalšej špecifikácie obchodnej spolupráce;
- svedok D. W. sa počas výpovede vyjadroval, že dodal tovar, bez ďalšej špecifikácie, tzn., že ani nevedel o aký tovar sa jedná;
- svedok D. W. nevedel uviesť od koho zakúpil tovar, ktorý následne dodal žalobcovi, uviedol len, že to bol „nejaký polomaďar“.

26. Správca dane v rámci správy daní zistil, že konateľom spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. bol od 02.11.2015 D. W.. Uznesením Okresného súdu Trenčín, č. k. 38CbR/121/2015-36 zo dňa 01.12.2017, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 03.01.2018 súd zrušil bez likvidácie spoločnosť DREVOSTYL s.r.o. Súd vykonal dňa 25.04.2018 výmaz spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. podľa § 8a ods. 1 písm. c) zákona č. 530/2003 Z. z. o obchodnom registri a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

27. Správca dane v rámci správy daní zistil, že spoločnosť DREVOSTYL s.r.o. v kontrolnom výkaze za obdobie 4Q/2015, ku ktorým sa vzťahujú aj faktúry pre žalobcu, uviedla jediného dodávateľa - spoločnosť KIARA - EU s. r. o., so sídlom Svätoplukova 8/1339, 957 01 Bánovce nad Bebravou, IČO: 46 313 656 (ďalej len „KIARA - EU s. r. o.“), ktorej konateľom bol A. C.. Dodávateľ KIARA - EU s. r. o. neuviedol v kontrolnom výkaze žiadneho dodávateľa a následne v ďalších zdaňovacích obdobiach nepodával žiadne daňové priznania. Z iného daňového konania, v rámci správy daní, má správca dane informácie, že zamestnanci správcu dane zaslali na adresu spoločnosti KIARA - EU s. r. o. predvolanie na ústne pojednávanie. Predmetná zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Daňový subjekt so správcom dane nekomunikuje a je nekontaktný.

28. Správca dane ďalej zistil, že

- podané daňové priznania dodávateľskej spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. za zdaňovacie obdobia roku 2015, ku ktorým sa vzťahujú aj sporné faktúry pre žalobcu, sú účelovo a formálne vystavené, majú nulovú výpovednú hodnotu, pretože spoločnosť v nich neuvádza na žiadnych riadkoch žiadne hodnoty. Výsledný vzťah

k štátnemu rozpočtu predstavuje nulovú hodnotu v každom období;

- spoločnosť DREVOSTYL s.r.o. má ukončenú registráciu DPH ku dňu 30.06.2017

v zmysle § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH a posledné daňové priznanie k DPH bolo podané v júli 2017, od tohto obdobia daňové priznania nepodáva;

- spoločnosť KIARA - EU s. r. o. má v súčasnosti daňové nedoplatky, ktoré exekučne vymáha správca dane, avšak svoje povinnosti voči správcovi dane si neplní;

- spoločnosť KIARA - EU s. r. o. má ukončenú registráciu DPH ku dňu 31.05.2016

v zmysle § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH a posledné daňové priznanie k DPH bolo podané za december 2015, od tohto obdobia daňové priznania nepodáva.

29. Preverovaním dodávateľa a subdodávateľa správca dane dospel k záveru, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť DREVOSTYL s.r.o.) nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo transakcie len formálne vykázať. Účelom týchto transakcií bolo vytvoriť situáciu, ktorá umožní žalobcovi získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme uplatnenia práva na odpočítanie DPH bez ekonomického opodstatnenia. Subdodávateľ KIARA - EU s. r. o. vykázal v mesiaci december 2015 (rovnako aj v predchádzajúcom zdaňovacom období) kedy boli fakturované dodania pre žalobcu v podanom daňovom priznaní dodania v tak nízkej sume, že by tieto ani v plnej výške nepokryli predmetné sporné faktúry, ktoré boli predmetom dodania. Z uvedeného vyplýva, že žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) ako jediný v reťazci získal neoprávnenú daňovú výhodu - odpočítanie DPH, tzn. že o podvodným konaním vytvorenej štruktúre dodávateľov musel vedieť

a prostredníctvom umelo vykazovaných transakcií si znižoval daňovú povinnosť, pričom DPH, ktorú si žalobcu odpočítal, nebola na začiatku reťazca odvedená.

30. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.336,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2015, zistiť, že v uvedenom zdaňovacom období žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou DREVOSTYL s.r.o., pri ktorých nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti ani dodanie deklarovaneho tovaru touto spoločnosťou.

31. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie. V rámci odvolacieho konania bolo na pokyn odvolacieho orgánu vykonané zamestnancami správcu dane dňa 01.08.2019 miestne zisťovanie za účasti konateľa žalobcu B. E.. Na adrese R. sa nachádza hala, ktorá sa podľa vyjadrenia konateľa využíva ako sklad žalobcu. Vo väčšej miestnosti haly sa v čase miestneho zisťovania nachádzalo nákladné auto naložené časťami lešenia, a to asi 140 rámov, 100 podláh a 120 ks zábradlia. Okrem toho v sklade bolo uložených cca 100 rámov, 200 podláh a 150 ks zábradlia. V miestnosti sa nachádzali rôzne náhradné diely na automobily, podľa vyjadrenia konateľa išlo o brzdové platničky, brzdové valce, svetlá, tlmiče, riadiace jednotky. Na škatuliach bolo označenie E.. V menšej miestnosti sa nachádzali pneumatiky na nákladné autá + motor a prevodovka. Konateľ uviedol, že v týchto priestoroch je dielňa, kde sa opravujú vozidlá. Kedysi mal konateľ autodopravu ktorú prevádzkoval ako fyzická osoba pod obchodným menom ERBO. Mal vo vlastníctve 6 kamiónov. V súčasnosti sa náhradné diely rozpredávajú

a lešenia sa prenajímajú aj s montážou. Následne bolo za účasti konateľa žalobcu realizované miestne zisťovanie na ďalších štyroch adresách v meste Trenčín, na ktorých prebiehajú rôzne stavebné a rekonštrukčné práce s využitím lešenia poskytnutého (prenajatého) žalobcom. Na ústnom pojednávaní dňa 08.08.2019 bol splnomocnený zástupca žalobcu oboznámený s výsledkami miestneho zisťovania vykonaného dňa 01.08.2019.

32. Napadnutým rozhodnutím žalovaný odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Osvojil si skutkové zistenia správcu dane ako aj z nich vyvedené právne závery. Pripomenul, že z hľadiska možnosti odpočítania DPH je zásadná nielen skutočnosť, či zdaniteľné obchody uskutočnili osoby uvedené na faktúre, ale aj to, či k vystaveniu faktúr

nedochádza s úmyslom získať neoprávnený daňový prospech. Samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, a teda to, že platiteľ má faktúru vyhotovenú iným platiteľom dane, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru

a služieb, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovarov a služieb, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou dodávateľskou faktúrou), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru a služby). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho obchodu, ktorý preukazuje platiteľ.

33. D. W. podľa žalovaného nekonkrétne, nevierohodne a nepravdivo popísal zdaniteľné obchody deklarované spornými faktúrami. Síce tvrdil, že dodal tovar, ale tieto svoje tvrdenia žiadnym spôsobom nepreukázal, nepredložil žiadne doklady a ani nevedel uviesť, o aký konkrétny tovar išlo a kde ho nakúpil. Pritom podľa kontrolných výkazov išlo o spoločnosti, v ktorých D. W. bol tiež konateľom.

34. Žalovaný zdôraznil, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť

o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane

o pravdivosti údajov uvádzaných kontrolovaným daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Vzhľadom k tomu, že dodávateľ nemá vedomosť o svojich dodávateľoch (subdodávateľoch platiteľa), nemal žiadnych zamestnancov a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie tovaru platiteľovi je

z pohľadu správcu dane dôvodne pochybné. Je preto v záujme kontrolovaného daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočítanie dane. Predávajúci je povinný viesť a uchovávať príslušné záznamy tak, aby bola zabezpečená sledovateľnosť pôvodu tovaru. Vedenie povinnej evidencie je tak isto formou plnenia dôkaznej povinnosti v daňovom konaní. Ani platiteľ, ani jeho dodávateľ, takúto dokumentáciu o pôvode tovaru nepredložil.

35. V prípade žalobcu je podľa žalovaného zrejmé, že sa zaoberal činnosťou prenájom lešenia, montáž a demontáž lešenia, montážne práce lešenia, prenájom náhradných dielov. Tovar, z dodania ktorého si žalobca uplatnil odpočítanie dane, preukázateľne nebol dodaný spoločnosťou DREVOSTYL s.r.o., ktorá bola do zdaniteľných obchodov umelo vložená. Vystavenie faktúr v mene tejto spoločnosti malo za cieľ získať neoprávnené odpočítanie dane tým, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane, ktorá nebola spoločnosťou DREVOSTYL s.r.o. odvedená do štátneho rozpočtu.

Z evidencie správcu dane je zrejmé, že spoločnosť DREVOSTYL s.r.o. podala daňové priznania k DPH za zdaňovacie obdobie december 2015, v ktorom uviedla vysoké obraty za prijaté aj dodané zdaniteľné obchody, ale vykázala nulovú výslednú daňovú povinnosť. Tieto atribúty vykazujú všetky podané daňové priznania k DPH. V spoločnosti DREVOSTYL s.r.o. ako aj u jej subdodávateľa KIARA - EU s. r. o. je daň nevymožiteľná. Správca dane podľa žalovaného vykonal potrebné dokazovanie,

v rozhodnutí popísal zistený skutkový stav. Z výpovede žalobcu, dodávateľa, záznamov polície a evidencií správcu dane je zrejmé, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane

z faktúr od spoločnosti DREVOSTYL s.r.o., ktorá daň do štátneho rozpočtu neodviedla. Pojem faktúra v podstate znamená, že týmto dokladom sa žiada odplata za uskutočnené zdaniteľné obchody. Postup, ktorý žalobca dohodol so svojim dodávateľom, nezodpovedá transparentnému spôsobu obchodovania. Na základe vyššie uvedeného správca dane dospel podľa žalovaného k logickému záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z predložených faktúr, keďže nepreukázal reálne dodanie zdaniteľných plnení dodávateľom DREVOSTYL s.r.o.

36. Žalovaný pripomenul, že v daňovom konaní (pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu) platí predovšetkým zásada prejednávacia, nie vyhľadávacia (vyšetrovacia). Správca dane nie je povinný vyhľadávať podklady k tomu, aby platiteľ mohol (ale nemusel) v konaní uplatniť nároky na zníženie daňovej povinnosti, teda uplatniť odpočet dane. Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prejednať, umožniť platiteľovi ich existenciu preukázať relevantnými dôkazmi, pričom sám má zabezpečiť

k tomu len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ. Z celého dokazovania správcu dane nebolo možné preukázateľne vyvodiť realnosť obchodu (kúpy, predaja s odovzdaním a prevzatím konkrétneho tovaru) medzi spoločnosťou DREVOSTYL s.r.o. a žalobcom. Preukázaná bola iba existencia fakturácie medzi uvedenými spoločnosťami. Správca dane vyčerpal všetky možnosti dokazovania realnosti obchodovania z vlastnej iniciatívy, a preto bolo potrebné, aby ďalšie dôkazy navrhoval

a predkladal žalobca, ktorý tak v priebehu konania neurobil. Vo svojich vyjadreniach žalobca neoznačil žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia ani nepredložil žiadne ďalšie listinné dôkazy.

37. Na podporu svojej argumentácie poukázal žalovaný na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) k otázke dokazovania v daňovom konaní, z ktorých vyplýva kontrolovanému daňovému subjektu dôkazná povinnosť, a to najmä na preukázanie skutočností, ktoré sa v daňovom konaní ukázali ako pochybné (rozhodnutia NS SR sp. zn. 1SŽf/4/2016 a 1SŽf/81/2015). Pripomenul, že je to správca dane, kto dokazovanie vedie s povinnosťou zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie (rozhodnutia NS SR sp. zn. 4SŽf/74/2015 a 4SŽf/30/2014).

38. S poukazom na ustanovenie § 135a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), konatelia sú povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti

a všetkých jej spoločníkov. Daňový subjekt si musí (viď najmä povinnosti štatutárnych orgánov vykonávať v zmysle dotknutých ustanovení Obchodného zákonníka svoju funkciu s odbornou starostlivosťou) zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou ako aj to, že jeho realizáciu zabezpečil dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takého dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Hore uvedené dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby (rozhodnutie NS SR sp. zn. 1SŽf/111/2015). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov napríklad zákon o DPH (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktorého právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry SD EÚ. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia (rozhodnutie NS SR sp. zn. 3SŽf/1/2013 zo dňa 14.01.2014).

39. Aj žalovaný dospel v napadnutom rozhodnutí k záveru, že prevaha pochybností na strane správcu dane mala za následok prenos dôkazného bremena späť na žalobcu ako platiteľa. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Bolo na samotnom žalobcovi, aby predložil také dôkazy, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody s dodávateľom neboli uskutočnené za účelom získania daňovej výhody resp., ktoré by vyvrátili spochybnenie pôvodných dôkazov správcom dane. Žalobca mal možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ sporných zdaniteľných obchodov

a spôsob ich uskutočnenia, sa nijako neodlišujú od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedenými typmi služieb alebo jeho obchodných zvyklostí. Pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane zo spornej dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že deklarovaný zdaniteľný obchod uskutočnil s dodávateľom uvedeným na faktúre.

40. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vypořiadal aj s ďalšími odvolacími námietkami žalobcu týkajúcimi sa procesu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, napr. nezákonnosti ústneho pojednávania zo dňa 02.10.2018 vykonaného správcom dane. Podstatou tejto námietky je skutočnosť, že dňa 02.10.2018 trvalo ústne pojednávanie od 08.55 hod. do 09.15 hod., pričom zápisnica z tohto úkonu má 48 strán. Žalobca namietol, že správca dane si uvedenú zápisnicu vopred pripravil, zápisnica neobsahuje súvislé opísanie priebehu ústneho pojednávania a podstatné prednesy zamestnancov

správca dane a advokáta, prípadne samotného žalobcu, ak by bol prítomný. Tiež namietol, že jeho splnomocnený zástupca prítomný pri úkone nemohol reagovať na vopred pripravených 48 strán textu v rozsiahlosti daňových konaní na zistenie práva na odpočítanie DPH za celkom 8 zdaňovacích období v rokoch 2014 a 2015. Žalovaný k uvedenej námietke poznamenal, že ustanovenie § 19 ods. 1 a ods. 2 daňového poriadku nevyklučuje možnosť pripraviť časť zápisnice vopred. Časť zápisnice, ktorú mal správca dane vopred pripravenú, zahŕňala námietky platiteľa z viacerých podaní v rozsahu cca 30 strán a k nim prislúchajúce stanoviská správca dane. Obsahom boli prevažne pripomienky žalobcu k protokolu z daňovej kontroly, ktoré sa štandardne uvádzajú v poslednej zápisnici o ústnom pojednávaní spisovanej v rámci vyrubovacieho konania. Kontrolovaný daňový subjekt je takto oboznámený s priebehom vyrubovacieho konania, so zisteniami, ktoré vyplynuli počas vyrubovacieho konania a správca dane zaujme stanovisko ku skutočnostiam namietaným daňovým subjektom, ktorý následne dostáva na ústnom pojednávaní priestor na vyjadrenie sa. Žalovaný pripomenul, že splnomocnený zástupca žalobcu ako aj zamestnanci správca dane podpísali každú stranu zápisnice o ústnom pojednávaní, čím potvrdili svoju vedomosť o údajoch v nej uvedených. Správca dane mal na ústnom pojednávaní dňa 02.10.2018 k dispozícii dostatok časového priestoru potrebného na podrobné prerokovanie pripomienok a dôkazov, aj zaznamenanie prípadných vyjadrení do zápisnice. Ak mal splnomocnený zástupca pri ústnom pojednávaní jedinú požiadavku, a to „žiadam, aby zápisnica obsahovala čas začatia a čas skončenia ústneho pojednávania a zotrvávam na doterajšej písomnej a ústnej skutkovej a právnej argumentácii“ a ak následne pri podpise zápisnice uviedol „Nečítal podpísal“, nekonal podľa žalovaného dostatočne v záujme žalobcu. Konanie splnomocneného zástupcu preto nemožno pripísať na ťarchu nesprávnosti procesného postupu správca dane.

41. Žalovaný skonštatoval, že správca dane opakovane oboznamoval žalobcu s preverovanými skutočnosťami, o čom svedčí obsah administratívneho spisu, najmä zápisnice o jednotlivých ústnych pojednávaníach. Žalobca sa k zisteniam správca dane opakovane vyjadroval a predkladal dôkazy. Správca dane sa následne k týmto vyjadreniam žalobcu vyjadril.

42. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

43. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

44. 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.

45. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

46. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

47. 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.

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

49. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

50. 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.

51. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d) a e) daňového poriadku má daňový subjekt 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.

52. 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

53. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby.

54. 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.

55. 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.

56. 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 zákona o DPH.

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

58. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu správny súd úvodom poukazuje na skutočnosť, že už v iných konaniach vedených na tunajšom súde, týkajúcich sa tohto istého žalobcu - ERBOMONT, s.r.o., so sídlom Palackého 85/5, 911 01 Trenčín, IČO: 36 747 254 proti totožnému žalovanému - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky a totožného predmetu konania - vyrubenia rozdielu dane na DPH na základe rovnakého protokolu z daňovej kontroly za kontrolované obdobie I. štvrtrok 2014 až IV. štvrtrok 2015, a to protokolu č. 100520401/2017 zo dňa 23.03.2017, tunajší súd rozhodol rozsudkom č. k. 13S/71/2019-157 zo dňa 27.05.2020 - týka sa vyrubenia rozdielu DPH za I. štvrtrok 2014, rozsudkom č. k. 13S/72/2019-170 zo dňa 17.06.2020 - týka sa vyrubenia rozdielu DPH

za III. štvrťrok 2014, rozsudkom č. k. 11S/177/2019-161 zo dňa 12.05.2020 - týka sa vyrubenia rozdielu DPH za I. štvrťrok 2015, ako aj rozsudkom č. k. 11S/179/2019-161 zo dňa 12.05.2020 - týka sa vyrubenia rozdielu DPH za II. štvrťrok 2015.

59. Žalobné dôvody žalobcu obsiahnuté v žalobách vo veciach vedených pod sp. zn. 13S/71/2019, 13S/72/2019, 11S/177/2019 a 11S/179/2019 sú prakticky totožné so žalobnými dôvodmi uvedenými v správnej žalobe v tejto veci (ide o preskúmanie rozhodnutí správcu dane a žalovaného z totožnej daňovej kontroly, týkajúcej sa kontrolovaného obdobia I. štvrťrok 2014 až IV. štvrťrok 2015, jednotlivé rozhodnutia o vyrubení DPH sa týkajú jednotlivých štvrťrokov kontrolovaného obdobia a rozhodnutia boli vydané na v podstate totožnom skutkovom a právnom základe), pričom vo všetkých týchto veciach je potrebné posúdiť, či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď vyrubili rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobia I. štvrťrok roku 2014, III. štvrťrok roku 2014, I. štvrťrok 2015 a II. štvrťrok 2015 z dôvodu, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, tým že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, pri ktorých nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a ani dodanie tovaru dodávateľom. Vo všetkých vyššie uvedených konaniach bola správna žaloba, obsahujúca totožné žalobné body, podľa § 190 SSP zamietnutá pre jej nedôvodnosť, pričom rozhodnutia v uvedených konaniach sú právoplatné (v uvedených konaniach nebola podaná kasačná sťažnosť podľa § 438 a nasl. SSP).

60. Správny súd zastáva názor, že ani v tejto veci nie je možné akceptovať argumentáciu žalobcu obsiahnutú v správnej žalobe, s poukazom na závery, ktoré sú uvedené už v odôvodnení rozsudkov tunajšieho súdu (sp. zn. 13S/71/2019, 13S/72/2019, 11S/177/2019 a 11S/179/2019). Uvedené rozsudky boli pripojené do tohto spisu, s obsahom ktorého sa v rámci prípravy na vyhlásenie rozhodnutia senát krajského súdu podrobne oboznámil a tvorí súčasť súdneho spisu. Správny súd v tejto veci poukazuje na skutkové, ako aj právne závery z vyššie označených rozsudkov, na ktoré v tejto veci poukazuje, a odvoláva sa na nich, pretože tieto v plnom rozsahu odôvodňujú neopodstatnenosť žaloby žalobcu aj v tomto preskúmvacom konaní.

61. Po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania. S poukazom na dôvody rozsudkov Krajského súdu v Trenčíne uvedených v bode 59. tohto rozsudku, správny súd (s odkazom na § 140 SSP) sa aj v tomto konaní v plnom rozsahu stotožňuje so závermi žalovaného ako aj správcu dane v tejto veci, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tak, ako sú uvedené na preverovaných faktúrach. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol 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 a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol.

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

63. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a nedôvodnosť námietok žalobcu, správny súd podľa § 190 SSP v spojení s § 140 SSP, žalobu zamietol.

64. 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.

65. 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.

66. 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 možné podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne na Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, písomne v dvoch vyhotoveniach. Zmeškanie tejto lehoty nie je možné odpustiť.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) SSP a d) alebo je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach podľa § 57 ods. 1 SSP (z podania musí byť zjavné ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje a musí byť podpísané) uviesť, proti ktorému rozhodnutiu smeruje, údaj, kedy bolo sťažovateľovi napadnuté rozhodnutie doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).