

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/153/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200391  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 06. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2020:3019200391.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne, v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Aleny Radičovej, členov JUDr. Milana Straku a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: Meriot, s.r.o., so sídlom Zliechovská 394/58, 018 64 Košeca, IČO: 36 747 459, právne zastúpený JUDr. Jozef Uj, advokát, CHARGE DAVOUÉ UJ s.r.o., Advokátska kancelária Vlárská 458, 911 05 Trenčín, IČO: 47 253 894, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101699338/2019, č. 101698968/2019, č. 101699091/2019, č. 101699573/2019, č. 101699215/2019, č. 101699646/2019 a č. 101699470/2019, všetky zo dňa 10. júla 2019, takto

### rozhodol:

Správny súd žaloby **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 žalobami podanými v zákonnej lehote sa domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia I. stupňového správneho orgánu vyrubujúce žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia apríl až október 2015 z dôvodu neuznania odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti MODIFIN STAVBY s.r.o. Bratislava.

2. Žalobca žiadal napadnuté rozhodnutia žalovaného a I. stupňového správneho orgánu (ďalej aj „správca dane“) zrušiť a veci vrátiť na ďalšie konanie z dôvodov uvedených v ust. § 191 ods. 1 písm. c) až g) SSP. Žalobca v podaných žalobách namietal, že správca dane pri daňovej kontrole využil zistenia a dôkazy v súvislosti s daňovou kontrolou na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, avšak tieto zistenia sú zmätočné, nakoľko rozhodnutia správnych orgánov, týkajúce sa dani z príjmov právnickej osoby na rok 2015 boli zrušené rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/50/2018. Žalobca poukázal na odôvodnenie uvedeného rozsudku krajského súdu a vyslovil názor, že žalovaný sa neriadil právnym názorom súdu uvedeným v tomto rozsudku, keďže i v predmetnom daňovom konaní sa snažil preukázať reálnosť zdaniteľných plnení vykonaním dôkazu - miestne zisťovanie, ktorý dôkaz správca dane odmietol v priebehu daňovej kontroly vykonať. Žalobca tým, že predložil všetky účtovné doklady a to faktúry a dodacie listy, doklady o úhrade faktúr, splnil svoju dôkaznú povinnosť. Svedok N. F. potvrdil dodanie tovaru, preto nie je zákonný dôvod nepriznať žalobcovi právo na odpočet DPH, pokiaľ správca dane nepreukáže opak. Pochybnosti správcu dane sú rozporuplné, nelogické a protichodné, správca dane nehodnotil dôkazy v súlade s § 3 ods. 3 z. č. 563/2009 Z.z., pochybnosti v priebehu daňovej kontroly písomne žalobcovi neoznámil, nevyzval ho na ich odstránenie. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného nevychádza zo skutkového stavu zisteného v daňovom konaní, je nepresvedčivé, nelogické a arbitrárne, neobsahuje zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 ods.

2, 5 Daňového poriadku a je preto i nepreskúmateľné. Správca dane a žalovaný uvádzajú pochybnosti o neexistencii plnenia a zároveň o dodávateľovi tovaru, čo si odporuje. Žalovaný sa tiež nevyporiadal v rozhodnutí s právnou argumentáciou žalobcu v odvolaní a s časťou odvolania, v ktorej žalobca poukazoval na zmarenie jeho procesných práv - vykonanie navrhovaného miestneho zisťovania, ďalej sa nevyporiadal s nezákonnosťou daňovej kontroly, ktorá bola ukončená protokolom, ktorý neobsahoval zákonné náležitosti požadované v § 46 ods. 7, § 47 písm. h), § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Tým, že správne orgány nevykonali dôkazy navrhované žalobcom zmarili jeho právo zakotvené v § 45 ods. 1, § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, čo vyústilo do nesprávneho právneho posúdenia odpočtu DPH. K nezákonnosti dôkazu - protokolu z daňovej kontroly poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, ako i na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/46/2016 a rozsudok Krajského súdu Bratislava sp.zn. 1S/270/2014. Napadnutými rozhodnutiami žalovaného došlo k porušeniu čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a k porušeniu ústavných a základných práv žalobcu. Žalobca vyslovil názor, že správca dane porušil svoje povinnosti pri správne daní zakotvené v § 3 ods. 5, § 24 ods. 2 a § 44 ods. 1 z. č. 563/2009 Z.z., nesprávne presunul dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý mal vyvrátiť pochybnosti, ktoré nemajú oporu v dôkazoch a sú vymyslené. Poukázal i na ďalšie rozhodnutia Ústavného súdu SR ako i Najvyššieho súdu SR, pričom neuviedol ich súvislosť a zhodnosť či podobnosť s napadnutými rozhodnutiami.

2.1. Uvedené správne žaloby boli na Krajskom súde v Trenčíne zapísané pod sp.zn. 11S/153/2019, 11S/155/2019, 11S/156/2019, 11S/157/2019, 11S/159/2019, 11S/161/2019 a 13S/64/2019.

3. Uznesením zo dňa 16.04.2020, č.k. 11S/153/2019-122 tunajší súd podľa § 65 ods. 1 SSP spojil na spoločné konanie veci vedené pod sp.zn. 11S/153/2019, 11S/155/2019, 11S/156/2019, 11S/157/2019, 11S/159/2019, 11S/161/2019 a 13S/64/2019 s tým, že konanie bude vedené až do právoplatnosti pod sp.zn. 11S/153/2019, z dôvodu totožnosti účastníkov konania, predmet konania vychádza z tej istej daňovej kontroly a odpočet DPH žalobcovi nebol uznaný od tej istej dodávateľskej spoločnosti - MODIFIN STAVBY s.r.o. Bratislava.

4. Žalovaný v písomných vyjadreniach k žalobe žiadal žaloby ako nedôvodné zamietnuť. Poukázal na to, že žalobné dôvody sú rovnaké, aké žalobca uvádzal počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, tiež v odvolacom konaní a správca dane i žalovaný sa s nimi vypořádali vo svojich rozhodnutiach. Žalovaný zotrval na tom, že správca dane preukázal, že obchodné transakcie uvedené na sporných faktúrach neboli uskutočnené tak ako bolo deklarované na faktúrach, v dôsledku absencie dokladov nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru a služieb fakturovaným dodávateľom ako základnej podmienky na vznik nároku na odpočet DPH na vstupe. Dodávateľská spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, nepredložila účtovné doklady a žalobca teda neuniesol dôkazné bremeno. Výpoveď svedka N. F. (zástupcu dodávateľskej spoločnosti) je nedôveryhodná, čo vyplýva zo súdnych rozhodnutí v iných konaniach. Pokiaľ žalobca poukazuje na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/50/2018 žalovaný vyslovil názor, že tento rozsudok nemožno aplikovať na posudzovaný prípad, nakoľko správca dane sa nedopustil pochybení vytykaných mu uvedeným súdnym rozhodnutím. Žalovaný poukázal na to, že štatutárny zástupca dodávateľskej spoločnosti MODIFIN STAVBY s.r.o. N. F. nepredložil účtovníctvo, nepamätal si svojich dodávateľov, v kontrolných výkazoch subdodávateľa neuviedli dodávateľskú spoločnosť, spoločnosť MODIFIN STAVBY s.r.o. v období apríl 2015 - október 2015 vykázala daň, ktorá sa rovnala odpočítaniu dane, vlastná daňová povinnosť sa tak rovnala nule. Žalobca nepreukázal dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, porušil hmotnoprávne podmienky stanovené zákonom o DPH, nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 Zák. o DPH a zároveň nevzniklo žalobcovi právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 Zák. o DPH. K miestnemu zisťovaniu žalovaný uviedol, že toto bolo vykonané dňa 13.03.2018 v inom daňovom konaní a správny orgán vychádzal zo zistení a záverov správcu dane z tohto miestneho zisťovania, nakoľko sa týkalo toho istého časového obdobia. K ukráteniu žalobcu na jeho právach nedošlo ani tým, že nebol oboznámený so zisteniami správcu dane, nakoľko so zisteniami bol riadne oboznámený. Daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom, ukončená bola v zákonnej lehote.

5. Žalobca v replikách k vyjadreniu žalovaného zotrval na dôvodoch podaných žalôb. Uviedol, že v celom rozsahu nesúhlasí so skutkovou a právnou argumentáciou žalovaného v jeho stanovisku k správnej žalobe. Žalovaný vo svojom vyjadrení žiadnym spôsobom nevyvrátil skutkovú a právnou 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

porušení procesných práv a hmotných práv žalobcu nedošlo. Žalovaný taktiež nevyvrátil nezákonnosť vyhotovenia protokolu, pretože neobsahuje zákonné náležitosti požadované § 46 ods. 8, § 47 písm. h) daňového poriadku a 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. 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 právnu argumentáciu žalobcu v odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane a rovnako žalovaný odignoroval skutočnosti, námietky, skutkovú a právnu argumentáciu v správnych žalobách s tvrdením, že správca dane a žalovaný sa už so všetkými námietkami vysporiadali. Ďalej žalobca poukázal opäť na tvrdenia, ktoré uviedol v správnych žalobách, pričom žalobca uviedol, že v ostatnom sa pridrižava skutkovej a právnej argumentácie v písomných podaniach doručených správneému súdu. Žalobca opätovne poukázal na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ.

6. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správny žalobami napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnych žalobách, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutých rozhodnutí. Po zistení, že žaloby boli podané riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiam, ktoré sú spôsobilým predmetom súdneho preskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 SSP) a po oboznámení sa s vyjadreniami účastníkov konania a s pripojenými administratívnymi spismi žalovaného a prvostupňového správneho orgánu dospel k záveru, že správnym žalobám nie je možné priznať úspech.

7. Predmetom súdneho preskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného:

- a) č. 101699338/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100406836/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 1.400,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015
- b) č. 101698968/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100406493/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 2.450,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015
- c) č. 101699091/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100406622/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 2.000,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015
- d) č. 101699573/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100407094/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 3.000,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015
- e) č. 101699215/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100406707/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 1.600,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015
- f) č. 101699646/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100407370/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 2.320,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2015
- g) č. 101699470/2019 zo dňa 10. júla 2019 potvrdzujúceho podľa § 74 ods. 4 z.č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100406961/2019 zo dňa 08.02.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 z.č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrúbený rozdiel dane v sume 1.400,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015

8. Z administratívnych spisov správny súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2015, ktorá sa začala dňa 07.12.2017 a o výsledku ktorej vyhotovil dňa 25.10.2018 Protokol č. 102120403/2018, z ktorého vyplynulo, že kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) si v zdaňovacom období apríl až október 2015 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených od dodávateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o., pričom ako dôkaz uskutočnenia zdaniteľných obchodov - nákupu rôzneho tovaru a služieb predložil faktúry, avšak v

dôsledku absencie dokladov nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru a služby fakturovaným dodávateľom, pričom žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali odovzdanie dispozície nad fakturovaným tovarom. Správca dane na základe zistených skutočností nadobudol pochybnosti o tom, že preverovaný tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom. Štatutárnym zástupcom dodávateľskej spoločnosti je N. F., ktorého výpoveď nemožno považovať za hodnoverný dôkaz, nakoľko len formálne potvrdil dodania pre žalobcu, avšak nepredložil žiadne konkrétne dôkazy o zabezpečení predmetu fakturácie od svojich dodávateľov, pričom ako dôvod uviedol odobratie dokladov a celej dokumentácie. Preverovaním dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly bolo zistené, že tvrdenia daňového subjektu neboli preukázané a zistený skutkový stav bol v rozpore so skutočnosťami deklarovanými kontrolovaným daňovým subjektom. Nebolo preukázané dodanie tovaru a služieb od dodávateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o. a tak nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. ako dodávateľa predmetného tovaru a služieb v zmysle § 19 zákona o DPH a ani skutočnosť, že práve tento platiteľ bol osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, daň sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Na základe týchto skutočností nebol preukázaný vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH u kontrolovaného daňového subjektu. Protokol s výzvou na vyjadrenie sa k uvedeným zisteniam bol žalobcovi doručený dňa 05.11.2018.

9. V zdaňovacom období apríl až október 2015 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o.:

a) v mesiaci apríl 2015

- č. 15/04/42 int. č. DF15-0122 zo dňa 15.04.2015 v sume 4.710,00 eur, z toho základ dane 3.925,00 eur, 20% daň 785,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 8 ks zvislý suport na stroj A203,

- č. 15/04/43 int. č. DF15-0129 zo dňa 17.04.2015 v sume 4.356,00 eur, z toho základ dane 3.630,00 eur, 20% daň 726,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 724 kg materiálu,

- č. 15/04/58 int. č. DF-0139 zo dňa 27.04.2015 v sume 4.266,00 eur, z toho základ dane 3.555,00 eur, 20% daň 711,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 760 kg materiálu,

- č. 15/04/60 int. č. DF15-0144 zo dňa 29.04.2015 v sume 1.368,00 eur, z toho základ dane 1.140,00 eur, 20% daň 228,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 1 komplet - brúsenie rev. Suportu s výrobou lišty prítlaku.

b) v mesiaci máj 2015

- č. 15/05/83 int. č. DF15-0167 zo dňa 15.05.2015 v sume 3.000,00 eur, z toho základ dane 2.500,00 eur, 20% daň 500,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 500 kg materiálu,

- č. 15/05/84 int. č. DF15-0168 zo dňa 18.05.2015 v sume 3.000,00 eur, z toho základ dane 2.500,00 eur, 20% daň 500,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 40 ks - držiaky závitových nožov pre závitorezy,

- č. 15/05/85 int. č. DF15-0179 zo dňa 28.05.2015 v sume 3.600,00 eur, z toho základ dane 3.000,00 eur, 20% daň 600,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 580 kg Ms 6 HR.30mm, L= 3.000 m, fazetovaný,

- č. 15/05/86 int. č. DF15-0180 zo dňa 31.05.2015 v sume 2.400,00 eur, z toho základ dane 2.000,00 eur, 20% daň 400,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 1 ks závitorez so sadou vačiek.

c) v mesiaci jún 2015

- č. 15/06/83 int. č. DF15-0192 zo dňa 10.06.2015 v sume 2.400,00 eur, z toho základ dane 2.000,00 eur, 20% daň 400,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 500 kg bronz, 30-55 mm - materiál na výrobu kuzných puzdier,

- č. 15/06/85 int. č. DF15-0196 zo dňa 15.06.2015 v sume 2.400,00 eur, z toho základ dane 200,00 eur, 20% daň 400,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 400 kg materiálu,

- č. 15/06/87 int. č. DF15-0204 zo dňa 21.06.2015 v sume 2.400,00 eur, z toho základ dane 2.000,00 eur, 20% daň 400,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 200 ks označené polotovary vačkových kotúčov mat. 11 700,  
- č. 15/06/88 int. č. DF15-0215 zo dňa 30.06.2015 v sume 2.400,00 eur, z toho základ dane 2.000,00 eur, 20% daň 400,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 2 ks centrálne mazanie - komplet.

d) v mesiaci júl 2015

- č. 15/07/77 int. č. DF15-0227 zo dňa 10.07.2015 v sume 2.100,00 eur, z toho základ dane 1.750,00 eur, 20% daň 350,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie upínacie klieštiny k sústružníckym automatom A20-50CA,  
- č. 15/07/78 int. č. DF15-0233 zo dňa 15.07.2015 v sume 2.100,00 eur, z toho základ dane 1.750,00 eur, 20% daň 350,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 2 ks sústružnícky automat A20A na n. diely,  
- č. 15/07/84 int. č. DF15-0240 zo dňa 25.07.2015 v sume 2.100,00 eur, z toho základ dane 1.750,00 eur, 20% daň 350,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie závitorez na stroj A20B - Komplet,  
- č. 15/07/85 int. č. DF15-0243 zo dňa 29.07.2015 v sume 2.100,00 eur, z toho základ dane 1.750,00 eur, 20% daň 350,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 5 ks blok vačiek na stroj A20A, A20B.

e) v mesiaci august 2015

- č. 15/08/83 int. č. DF15-0271 zo dňa 19.08.2015 v sume 1.800,00 eur, z toho základ dane 1.500,00 eur, 20% daň 300,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie upínacie + podávacie klieštiny k sústružníckym automatom,  
- č. 15/08/84 int. č. DF15-0272 zo dňa 22.08.2015 v sume 2.226,00 eur, z toho základ dane 1.855,00 eur, 20% daň 371,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie reverznú elektromagnetické spojky k strojom A20B,  
- č. 15/08/85 int. č. DF15-0282 zo dňa 28.08.2015 v sume 1.986,00 eur, z toho základ dane 1.655,00 eur, 20% daň 331,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie upínacie držiaky náradia do suportov a revolverovej hlavy na stroj A20B,  
- č. 15/08/86 int. č. DF15-0284 zo dňa 31.08.2015 v sume 2.388,00 eur, z toho základ dane 1.990,00 eur, 20% daň 398,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie oprava odklapov a zvodov na sust. dielni.

f) v mesiaci september 2015

- č. 15/09/77 int. č. DF15-0294 zo dňa 09.09.2015 v sume 3.108,00 eur, z toho základ dane 2.590,00 eur, 20% daň 518,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie kompletná sada ložísk pre opravu prevodovky s. automatu A40CA, sada ložísk pre opravu vretena s. automatu A40CA,  
- č. 15/09/114 int. č. DF15-0300 zo dňa 20.09.2015 v sume 3.960,00 eur, z toho základ dane 3.300,00 eur, 20% daň 660,00 eur, za zabezpečenie podľa kompletnej rekonštrukcie kotolne 30m<sup>2</sup>, stavebné práce, omietky staré obitíe odvoz sute, omietky nové nahodenie dovoz materiálu, špaletovanie okien a dverí, kompletná maľovka jupol,  
- č. 15/09/122 int. č. DF15-0304 zo dňa 25.09.2015 v sume 4.092,00 eur, z toho základ dane 3.410,00 eur, 20% daň 682,00 eur, za zabezpečenie kompletnej rekonštrukcie kotolne 30m<sup>2</sup>, stavebné práce, kompletná podlaha betónovanie zarovnanie nivelácia niveláčny poter, oprava strechy výmena strešnej krytiny hliníkový plech, výmena okien 2 ks dverí dvojkridlové hliník, - č. 15/09/125 int. č. DF15-0307 zo dňa 28.09.2015 v sume 3.948,00 eur, z toho základ dane 3.290,00 eur, 20% daň 658,00 eur, za zabezpečenie kompletnej rekonštrukcie kotolne 30m<sup>2</sup>, stavebné práce, zateplenie stropu OSB doska ocelová konštrukcia 10 cm polystyrén, sieťka poter kléber, výmena upevňovacích skrutiek na streche zámočnickej dielne 400m<sup>2</sup>,  
- č. 15/09/123 int. č. DF15-0311 zo dňa 30.09.2015 v sume 2.892,00 eur, z toho základ dane 2.410,00 eur, 20% daň 482,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie stavebné práce a demontáž konštrukcie pojazdného zdvíhacieho zariadenia a príprava montáže 2 ks sekčných brán.

g) v mesiaci október 2015

- č. 15/10/85 int. č. DF15-0317 zo dňa 05.10.2015 v sume 2.940,00 eur, z toho základ dane 2.450,00 eur, 20% daň 490,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie dielov na opravu hlavy s. automatu,

- č. 15/10/86 int. č. DF15-0328 zo dňa 15.10.2015 v sume 3.540,00 eur, z toho základ dane 2.950,00 eur, 20% daň 590,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za dodanie 5 ks elektromagnetické spojky na otáčky do vretena a prevodovky automatu A32-50CA a 2 ks elektromagnetické spojky na posuv,

- č. 15/10/87 int. č. DF15-0335 zo dňa 22.10.2015 v sume 4.272,00 eur, z toho základ dane 3.560,00 eur, 20% daň 712,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za kompletnú opravu strešnej krytiny s výmenou chýbajúcich plechov a kompletná výmena opevňovacích skrutiek s kalotami a tesnením,

- č. 15/10/88 int. č. DF15-0340 zo dňa 31.10.2015 v sume 3.168,00 eur, z toho základ dane 2.640,00 eur, 20% daň 528,00 eur, za zabezpečenie podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú súčasť faktúry, v zmysle dodacieho listu za výmenu, opravu chybných nosných trémov strechy zámočnickej dielne.

10. Správca dane a žalovaný pri daňovej kontrole využili zistenia a dôkazy zo spisového materiálu z daňovej kontroly na daň z príjmov právnickej osoby, vykonanej u žalobcu za rok 2015.

11. Splnomocnený zástupca žalobcu S. D. k obchodovaniu s dodávateľom MODIFIN STAVBY s.r.o. uviedol na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 14.01.2017, že v rámci obchodnej spolupráce komunikoval s N. F., ktorý je jeho dlhodobý známy. Zmluvy na predmety fakturácie neboli uzavreté a objednávky prebiehali ústne. Faktúry vystavené dodávateľom MODIFIN STAVBY, s.r.o. boli uhradené v priebehu roka v hotovosti, pričom hotovosť preberal N. F.. K zisteniu správcu dane, že na faktúrach prijatých od rôznych dodávateľov materiálu bolo uvedené číslo materiálu, popis, akosť, prefix čísla colného sadzovníku, štatistické číslo tovaru a šarža, prípadne pôvod na základe ktorých sa dalo presne špecifikovať aký materiál bol dodaný, a na druhej strane tieto údaje neboli uvedené na faktúrach od dodávateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o. S. D. uviedol, že pre žalobcu nebolo potrebné uviesť špecifikáciu materiálu na faktúrach, stačila im akosť, rozmer a množstvo. Pri nákupe S. D. povedal N. F. požadovaný materiál, jeho akosť, rozmer a množstvo materiálu, a ten na základe toho dodal požadovaný materiál. N. F. dodal materiál vtedy, keď ostatní dodávatelia žalobcu neboli schopní dodať potrebný materiál. V súvislosti s nákupom nástrojov na sústruženie S. D. uviedol, že povedal N. F. čo potrebuje, prípadne si vybral z toho, čo mal v ponuke, pričom pri objednávkach nebol použitý katalóg. V súvislosti s opravou strojov a dodaním náhradných dielov S. D. uviedol, že ak boli opravy potrebné na dielni, opravy zabezpečil N. F., ak sa dala súčiastka rozobrať N. F. ich zobral dať opraviť a opravené ich dodal žalobcovi.

12. Štatutárny zástupca dodávateľa N. F. k obchodnej spolupráci so žalobcom uviedol na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 15.02.2017, že s S. D. a jeho rodinou sa poznajú dlhé roky a na základe toho spolupracovali. K fakturácii dodávok tovarov a opráv zariadení N. F. nepredložil žiadne doklady. Nevedel uviesť spoločnosti od ktorých nakúpil tovar, ani uviesť kontakt na týchto dodávateľov. Podľa jeho vyjadrenia, dôkazy ani doklady nevie predložiť, nakoľko účtovníctvo nemá z dôvodu, že dňa 26.10.2016 mu bola vykonaná domová prehliadka a prehliadka motorového vozidla z KR PZ v Trenčíne a boli mu odobrané všetky pamäťové média, stolový veľký PC, mobilný telefón, pečiatky ako aj všetky doklady, ktoré mal v byte a v aute, pričom v týchto dokladoch sa nachádzali doklady spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. vrátane preberacích protokolov. Ďalej uviedol, že nedisponuje žiadnymi písomnosťami preukazujúcimi zabavenie dokladov. Od spoločnosti MODIFIN si nepamätal, komu odovzdal doklady na audit. K objednávaní náhradných dielov a zariadení uviedol, že prišiel k žalobcovi a S. D. mu povedal, čo potrebuje, prípadne mu zavolať, pričom ak potreboval nejaký konkrétny tovar, tak mu ho zohnal. K fakturácii dodávky špeciálneho materiálu pre výrobu, N. F. nevedel uviesť konkrétnych dodávateľov tohto materiálu, pričom prepravu materiálu a zariadení si zabezpečoval sám, kvôli čomu si požičiaval dodávky. Opravy boli zabezpečované dodávateľsky, pričom tiež nevedel uviesť konkrétne mená spoločností, ktoré sa na oprave podieľali. Dodacie listy si vypisoval S. D. osobne až na základe dodaného tovaru, nakoľko N. F. nevedel presnú špecifikáciu dodávaného tovaru. Jednotlivé dodávky materiálu boli kontrolované a preberané osobne, na dodacom liste to bolo špecifikované, lebo do faktúry N. F. uviedol špecifikáciu dodávky, ktorú S. D. na dodacom liste spresnil. Faktúry boli uhradené v hotovosti, pričom peniaze odovzdal S. D. N. F. osobne, na základe dokladov z elektronickej registračnej pokladnice.

13. V rámci správy daní bolo zistené, že splnomocnený zástupca žalobcu sa k objednávaníu materiálu, náhradných dielov, k samotnej oprave strojov a dodaniu náhradných dielov vyjadroval všeobecne. K samotnému zabezpečeniu všetkých dodaní sa odvolával na N. F., ktorý mal všetko zabezpečiť. Podľa názoru správca dane výpoveď nezodpovedá skutočnosti vyplývajúcej z prijatých faktúr za jednotlivé mesiace roka 2015, nakoľko v kontrolovanom zdaňovacom období mal žalobca zabezpečených stálych dodávateľov materiálu a nástrojov v tuzemsku i v zahraničí, ktorí sú úzko špecializovaní na strojársky priemysel a hutníctvo a patria medzi renomované spoločnosti vo svojich odvetviach. Dodávky materiálu a nástrojov boli realizované hlavne dobierkami a zásielkovými službami, prípadne pravidelnými nákupmi za hotové. Podľa správca dane mal teda daňový subjekt možnosť objednávať si potrebné materiály a ostatné veci potrebné pre výrobu včas a podľa potreby. K svojim vyjadreniam splnomocnený zástupca nepredložil žiadne konkrétne doklady, ktoré by preukazovali, že materiál a nástroje fakturované spoločnosťou MODIFIN STAVBY, s.r.o. skutočne dodala táto spoločnosť, navyše splnomocnený zástupca skutočnosť, že dodacie listy k dodávateľským faktúram od spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. si vypisoval sám (nakoľko Peter F. neovládal špecifikáciu náhradných dielov) nerozporoval. Správca dane skonštatoval, že v obchodnom styku nie je bežné, aby odberateľ vypisoval dodacie listy za svojich dodávateľov.

14. V rámci správy daní bolo zistené, že spoločnosť MODIFIN STAVBY, s.r.o. bola zrušená registrácia na DPH uplynutím dňa 10.11.2015, z dôvodu, že daňový subjekt neobjasnil správcovi dane vykonávanie ekonomickej činnosti, čím nepreukázal dôvod na registráciu daňového subjektu na DPH.

15. Štatutárny zástupca spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. N. F. len formálne potvrdil dodanie pre žalobcu, avšak nepredložil žiadne konkrétne dôkazy o zabezpečení predmetu fakturácie od svojich dodávateľov, pričom ako dôvod uviedol odobratie dokladov a celej dokumentácie. Ďalej nevedel ani uviesť dodávateľov prídavných zariadení ku kovoobrábacím strojom, náhradných dielov, rozličných súčiastok, opráv týchto zariadení, celého kovoobrábacieho stroja na náhradné diely, a ani materiálu, ktorý mal dodať žalobcovi, pričom k preprave materiálu sa taktiež vyjadril len všeobecne. Preberanie tovaru aj priebeh opráv si riadil S. D., a aj dodacie listy, ktoré boli priložené k faktúram si vypisoval S. D. osobne, nakoľko N. F. nevedel presnú špecifikáciu predmetu fakturácie, ktorý sám dodal, čo však odporuje tvrdeniu, že stačilo len povedať čo je potrebné zabezpečiť a on to zabezpečil, bez akejkoľvek objednávky alebo bližšej špecifikácie. V závere sa N. F. pred správcom dane vyjadril, že ak niečo zamlčal alebo neodpovedal správne nebol to úmysel, ale je to spôsobené zdravotným stavom. Z uvedeného vyplýva, že výpoveď N. F. je účelová, nakoľko sám pripúšťa, že odpovedal nepravdivo, pričom je tak isto zrejmé, že konal v úzkej súčinnosti s S. D., ktorý za žalobcu objednával tovar a služby, vypisoval dodacie listy pri preberaní predmetov dodanie od dodávateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o.

16. Správca dane vyhodnotením informácií a dôkazov zistených pri výkone daňovej kontroly nadobudol oprávnené pochybnosti o reálnosti dodania tovaru dodávateľom MODIFIN STAVBY, s.r.o. Skutočnosť, že daňový subjekt vlastní daňové doklady od spoločností ešte nedokazuje, že fakturovaný tovar bol týmito spoločnosťami aj skutočne dodaný. Ani zaúčtovanie dokladu nerobí z neho dôkaz o reálnom uskutočnení plnenia. Účtovný doklad môže byť takýmto dokladom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia, ktoré musí daňový subjekt preukázať. Kontrolovaný daňový subjekt má povinnosť preukázať, že reálne došlo k dodaniu predmetu fakturácie práve tými spoločnosťami, ktoré sú uvedené na predložených dokladoch. Aj keď N. F. ústne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, nepredložil účtovníctvo, pričom ani žiadnym iným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru, takže jeho tvrdenia zostali v rovine účelových tvrdení. Správca dane tiež dokázal, že dodávateľ MODIFIN STAVBY, s.r.o. nenadobudol tovar od dodávateľov, ktorých uviedol vo svojich kontrolných výkazoch.

17. Správca dane uzavrel, že daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade a v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Uskutočňovanie zdaniteľných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt ako platiteľ má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečenia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného obchodu správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Na základe dokazovania správca dane skonštatoval, že faktúry od spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o., na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, nie sú vystavené na základe reálneho plnenia, pričom je nepochybné, že ani žalobca priebeh obchodných vzťahov s uvedenou spoločnosťou dôveryhodne nepreukázal. Pokiaľ si

žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr za dodanie tovarov a služieb, ktorej reálny obsah preukázaný nebol, porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože je nepochybné, že uplatniť právo na odpočet DPH je možné iba ak je daň voči nemu uplatnená platiteľom, ktorý je dodávateľom, t. j. tým ktorý tovar alebo službu dodal pri súčasnom splnení zákonnej podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, a teda právo na odpočítanie DPH vzniká iba v prípade, že je preukázané, že daňová povinnosť pri tomto tovare z titulu jeho dodania deklarovanému dodávateľovi vôbec vznikla. Zároveň sa žalobca dopustil porušenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že uplatnil právo odpočítať daň z faktúry, pri ktorej neboli splnené podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Z uvedených dôvodov správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutiami zo dňa 08.02.2019 (označenými v bode 7a) až g) tohto rozsudku vyrúbil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia apríl až október 2015 rozdiel DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia apríl až október 2015.

18. Proti rozhodnutiam I. stupňového správneho orgánu podal v zákonom stanovenej lehote odvolania žalobca, o ktorých rozhodol žalovaný tak, ako je uvedené v bode 1. a 7. tohto rozsudku.

19. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach konštatoval, že nebolo preukázané dodanie tovaru a služieb dodávateľom MODIFIN STAVBY, s.r.o., nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daň sa stala splatnou iba z titulu jej uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH a následne nebol u platiteľa preukázaný vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH. Žalovaný skonštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je zjavné, akými úvahami sa správca dane riadil pri svojom rozhodovaní, pričom správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a v rozhodnutí správca dane uviedol dostatočné a relevantné dôvody, na základe ktorých svojej rozhodnutie založil.

20. Podľa názoru žalovaného sú vystavené doklady z hľadiska uplatnenia odpočítania dane použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené sú hodnoverné. Ak vzniknú pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených dokladov a daňový subjekt neodstráni pochybnosti, správca dane v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov tento doklad neuzná. Žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po obsahovej. Zákon vyžaduje, aby údaje na daňovom doklade boli skutočne reálne vykonávané osobou uvedenou na faktúre. Zo zistenia správcu dane vyplýva, že deklarovaný dodávateľ MODIFIN STAVBY, s.r.o. vykázal vo svojich daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol ako dodávateľ uvedený v dodávateľských faktúrach, nulovú vlastnú daňovú povinnosť, pričom vykázal rovnakú sumu zdaniteľných plnení a rovnakú sumu odpočítania dane, čo navodzuje pochybnosti vedúce k tomu, že daňové priznania boli podávané len formálne, za účelom potvrdenia fakturačných tokov, bez reálneho vykonávania ekonomickej činnosti dodávateľa.

21. Podľa žalovaného je nepravdepodobné a neštandardné, aby štatutárny zástupca dodávateľa N. F., ktorý ústne deklaroval, že dodal tovar žalobcovi, nemal vedomosti o subjektoch, s ktorými spolupracuje. N. F. nevedel uviesť konkrétne spoločnosti, od ktorých nakúpil tovar a nevedel nič konkrétne uviesť o deklarovaných dodávkach tovaru a služieb. Keďže dodávateľovi takéto vedomosti chýbali, nedošlo k odstráneniu pochybnosti o realizovaných obchodoch a zároveň aj pravosti výpovede N. F.. Z rozsiahlych obchodných činností dodávateľa so žalobcom sa dá logicky očakávať, že N. F. bude jasne a rozsiahle vedieť pomenovať a zdokladovať aký tovar pre žalobcu dodával, kde a od koho tovar nakúpil. N. F. nevedel o predmetných obchodoch vypovedať podstatné skutočnosti a nevedel ani od koho tovar nakúpil, pričom z jeho svedeckej výpovede pred správcou dane možno vydedukovať, že vypovedal spôsobom, z ktorého sa dá ustáliť, že o zdaniteľných obchodoch fakturovaných žalobcovi nereferoval ako o osobne prežitej skúsenosti.

22. Žalovaný v rozhodnutiach konštatuje, že nemožno opomenúť tú skutočnosť, že obchodných partnerov si daňový subjekt vyberá sám, pričom ak si nepreverí ich spoľahlivosť a dôveryhodnosť, vystavuje sa riziku, že nesplní zákonné podmienky

na uplatnenie daňových výdavkov. Daňový subjekt nenesie a ani nemôže niesť zodpovednosť za iné daňové subjekty, avšak pri výbere svojich obchodných partnerov musí pristupovať s maximálnou opatrnosťou, aby potom v prípade daňovej kontroly nemal problém so splnením vlastnej dôkaznej povinnosti. Preto musí byť v jeho záujme uchovávať a predložiť pre účely daňových orgánov všetky prostriedky a dôkazy, ktorými preukáže skutočnosti, ktoré sú predmetom jeho účtovníctva. Predkladané dôkazy tak musia byť jednoznačné, bez vzbudenia pochybností a potreby správcu dane ich preverovať u dodávateľa. Ak tak daňový subjekt nepostupuje, je potom povinný znášať prípadné riziko z nedostatku hodnovernosti daňových dokladov. Štatutárny zástupca dodávateľskej spoločnosti N. F. je nedôveryhodná osoba, voči ktorej už v období sporných zdaniteľných obchodov boli vedené súdne konania za skrátenie dane a poistného. Táto skutočnosť vyplýva aj z rozsudkov súdu, kde sa nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré fakturoval N. F.. Napríklad v rozsudku Krajského súdu v Trenčíane sp. zn. 11S/75/2016-56, ktorý potvrdil Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6SŽFK/12/2017 sa v súvislosti s dodávateľskou spoločnosťou FENICIA LLC. uvádza, že pre vedúceho organizačnej zložky N. F. je typické, že svoje nasledujúce vyjadrenia vždy prispôsobuje už známym skutočnostiam, aby vyvolal dojem objektívnosti a jeho výpovede považoval za nepravdivé.

23. Žalovaný je toho názoru, že skutkový stav tak ako ho uviedol správca dane v napadnutých rozhodnutiach vychádza z obsahu administratívnych spisov a zo šetrení správcu dane, pričom rozhodnutia sú náležite odôvodnené nielen s poukazom na príslušné hmotnoprávne a procesné ustanovenia, ale i na zistený skutkový stav. Správca dane v súlade s § 46 ods. 5 a § 24 ods. 2 daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a šetrením spochybnil dodanie tovaru a služby fakturovaným dodávateľom, čím dôkazné bremeno presunul na daňový subjekt, ktorý pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Žalobca zároveň nepreukázal, že plnenia reálne existujú a boli dodané tak, ako je deklarované dodávateľom uvedeným na faktúrach, deklarovaným spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Žalobca porušil hmotnoprávne podmienky, ktoré stanovuje zákon o DPH, nakoľko tovar nebol dodaný daňovému subjektu dodávateľom uvedeným na faktúre, čím bol porušený § 51 zákona DPH. Keďže tovar nebol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre, nedošlo ani k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a zároveň nevzniklo daňovému subjektu právo odpočítať daň z tovarov podľa § 49 ods. zákona o DPH.

24. Žalovaný k námietke o nevykonaní miestneho zisťovania uviedol, že miestne zisťovanie zo dňa 13.03.2018 bolo vykonané za rovnaké zdaňovacie obdobie v inom daňovom konaní a nepreukázalo, že fakturované náhradné diely, náradie, materiál a opravy dodávateľmi FENICIA LLC., MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL, s.r.o. boli týmito dodávateľmi aj v skutočnosti dodané a realizované. Poukázal na ust. § 24 ods. 3 Daň. por. ako i na ust. § 19 ods. 7 Daň. por., v zmysle ktorých vychádzal zo záverov uvedeného miestneho zisťovania.

25. K námietke o nenariadení ústneho pojednávania k jednotlivým oboznámeniam s výsledkami v daňovej kontrole žalovaný uviedol, že platiteľ bol so zistenými skutočnosťami riadne oboznámený, mohol sa k nim vyjadriť a jeho vyjadrenia k protokolu boli riadne prerokované, o čom svedčí zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100342580/2019. Protokol o daňovej kontrole je zákonným dôkazom, keď daňová kontrola bola ukončená v zákonnej lehote doručením protokolu s výzvou na vyjadrenie.

26. Na záver žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaných zdaniteľných plnení sú podľa žalovaného založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby mohol dodávateľ MODIFIN STAVBY, s.r.o. reálne dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach. Sporné faktúry z dôvodu, že nezodpovedajú skutočnosti, nepredstavujú zákonný podklad na odpočet DPH. Zaobstaranými dôkazmi neboli preukázané obchodné transakcie tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach. V dôsledku absencie chýbajúcich dokladov nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru a služby fakturované dodávateľom ako základnej podmienky na vznik nároku na odpočet DPH na vstupe. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, že by mu dodávateľ MODIFIN STAVBY, s.r.o. fakturovaný tovar skutočne dodal. Dodávateľská spoločnosť nemohla v rozhodných zdaňovacích obdobiach skutočne dodať žalobcovi tovar, a teda nevznikla mu z tohto dôvodu daňová povinnosť (ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na faktúrach od dodávateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o.

27. Žalovaný má za to, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z faktúr, na ktorej je uvedený dodávateľ FENICIA LLC., čím porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

28. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie,
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

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

30. 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.

31. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

32. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Podľa § 37 ods. 1 daňového poriadku správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie aj mimo obvodu svojej územnej pôsobnosti.

41. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrení účastníkov konania a administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyseľnému záveru, že rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup správnych orgánov vedúci k vydaniu napadnutých rozhodnutí. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. 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 sa v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu v odvolaniach proti rozhodnutiam prvostupňového správneho orgánu.

42. Správny súd konštatuje, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z rozsiahleho dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie tých záverov, ktoré vyplývajú z ich rozhodnutí. Na základe vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec 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. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreveroval, ani sa reálne nezaujímal o jej materiálne-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či je schopná požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Dôveryhodnosť obchodných partnerov by mala byť primárnou podmienkou každého podnikateľa (daňového subjektu) pri vstupovaní do obchodných vzťahov, pretože slobodným výberom obchodného partnera preberá daňový subjekt plnú zodpovednosť za ekonomické a právne dôsledky svojich rozhodnutí. Akým spôsobom si v každom jednotlivom obchodnom prípade daňový subjekt svojich obchodných partnerov vyberá a preveruje, je v podmienkach slobodného trhu len na ňom.

43. Správny súd poukazuje na to, že je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahu, 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. K námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukazuje na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje

pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

44. 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 dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane.

45. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry NS SR týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Aj NS SR v jednom zo svojich nedávnych rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19.06.2019 sám skonštatoval, že „judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.“

46. V rozsudku sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19.06.2019 poukázal NS SR na stále platné judikáty vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 a sp. zn. 2Sžf/52/2010 týkajúcich sa podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH. V rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011 vyslovil NS SR, že „uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 konštatuje NS SR, že „z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“ Na potrebu jednoty identity deklarovaného dodávateľa tovarov a služieb a skutočného dodávateľa tovarov a služieb ako jednu zo základných podmienok pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH poukazuje NS SR aj v ďalších rozhodnutiach, napr. v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019.

47. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa správcom dane v daňovom konaní aj so zreteľom na judikatúru SD EÚ považuje správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016, v ktorom bol vyjadrený nasledovný názor: „Právo na

odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom. Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávatelia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešponujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.“

48. Pokiaľ ide o mieru obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd považuje za vhodné poukázať na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 03.12.2019, ktorý po konštatácii splnenia formálnej stránky ako nutnej podmienky pre uznanie práva na odpočítanie DPH, nie však absolútnej, zdôrazňuje, že „každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.“ V inom rozsudku sp. zn. 3Sžf/105/2014 zo dňa 28.01.2015 zdôraznil NS SR, že „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to 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 preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.“

49. K rozsahu dokazovania v daňovom konaní sa NS SR vyslovil už v rozsudku sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, v ktorom uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“ K otázke, kto nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno, sa NS SR vyslovil v rozsudku sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s nálezom ÚS SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že „primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne judikoval NS SR vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžf/11/2014, v ktorej uviedol, že „dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu dostačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným

obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.“ K totožným záverom dospel NS SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017.

50. Správny súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerlal 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. 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 faktúrami deklarované, skutočne realizovali. Postupy 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.

51. V nadväznosti na citovanú judikatúru je potrebné postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnil dôkazy predložené platiteľom dane v daňovom konaní, považovať za odôvodnený a právne relevantný. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na platiteľa dane, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno platiteľa dane považovať za neunesené. Medzi relevantné skutočnosti, ktoré dôvodne spochybňujú realnosť dodania deklarovaného tovaru žalobcovi spoločnosťou MODIFIN STAVBY, s.r.o. patria najmä tieto:

- a) všetci deklarovaní dodávateľa žalobcu preverovaní v daňovej kontrole, a to FENICIA LLC., MODIFIN STAVBY, s.r.o. a DREVOSTYL, s.r.o. vykázali vo svojich daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia, v ktorých boli ako dodávateľa uvedení v dodávateľských faktúrach, nulovú vlastnú daňovú povinnosť, pričom vykázali rovnakú sumu zdaniteľných plnení a rovnakú sumu odpočítania dane, čo navodzuje pochybnosti vedúce k tomu, že daňové priznania boli podávané len formálne, za účelom potvrdenia fakturačných tokov, bez reálneho vykonávania ekonomickej činnosti dodávateľov;
- b) štatutárny zástupca dodávateľskej spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o., ktorý ústne deklaroval, že dodal tovar žalobcovi nemal vedomosti o subjektoch, s ktorými spolupracuje;
- c) z kontrolných výkazov bolo zistené, že deklarovaní subdodávateľa neuviedli vo svojich kontrolných výkazoch ako odberateľa MODIFIN STAVBY, s.r.o.
- d) medzi deklarovanými dodávateľmi preverovanými daňovou kontrolou na DPH existuje personálne prepojenie v osobe N. F.;
- e) u dodávateľa žalobcu spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. nebolo možné v jeho účtovníctve možné preveriť, či z predmetných faktúr odviedol daň a ani skutočnosti týkajúce sa pôvodu tovaru, nakoľko štatutárny zástupca deklarovaného dodávateľa neidentifikoval žiadneho dodávateľa, od ktorého predmetný tovar nadobudol, pričom nevedel doložiť ani účtovníctvo, ktoré mal odovzdať zástupcovi spoločnosti, ktorého meno nepoznal;
- f) žalobca síce nebol povinný viesť skladovú evidenciu, avšak nepredložil žiadne ďalšie doklady a dôkazy o skutočnom dodaní tovaru (napr. identifikačné údaje výrobcu, prípade distribútora dodávaného tovaru, napr. pre prípad reklamácie);

52. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, 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. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia realnosti deklarovaných zdaniteľných plnení v časti označeného dodávateľa sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočne unesené.

53. 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 či z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, je potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola a po nej nasledujúce vyrubovacie konanie, zavŕšené prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a naň nadväzujúce odvolacie konanie, neprebiehali 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 prínaležiacich mu daňovým poriadkom, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými následne oboznamoval žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že 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.

54. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonával miestne zisťovanie, správny súd uvádza, že v zmysle § 37 ods. 1 daňového poriadku je správca dane oprávnený a nie povinný vykonať miestne zisťovanie. Navyše v prejednanom prípade miestne zisťovanie bolo za rovnaké zdaňovacie obdobie vykonané dňa 13.03.2018 v inom daňovom konaní a inými zamestnancami správcu dane. Správca dane preto pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 - december 2015 vychádzal zo záverov a vyhodnotenia predmetného miestneho zisťovania, ktoré prijal správca dane v rámci kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015 a toto uviedol aj vo svojich rozhodnutiach. Vykonané miestne zisťovanie zo dňa 13.03.2018 nepreukázalo, že fakturované náhradné diely, náradie, materiál a opravy dodávateľom MODIFIN STAVBY, s.r.o. bolo týmto dodávateľom aj v skutočnosti dodané a realizované. Miestnym zisťovaním by ani nebolo možné reálne preveriť, či sa skutočne jedná o stroje, náhradné diely a súčasti strojov, ktoré mali byť dodané dodávateľom z dôvodu, že na sporných dodávateľských faktúrach a dodacích listoch nie sú stroje, náhradné diely a súčasti strojov označené sériovým číslom, výrobným číslom a inými špecifickými a typovými označeniami.

55. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadne nezákonnosti protokolu o výsledku daňovej kontroly, správny súd uvádza, že táto námietka nie je dôvodná z dôvodu, že daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2015 bola začatá podľa § 46 ods. 1 Daň. por., dňa 07.12.2017 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 102334042/2017 zo dňa 08.11.2017, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 13.11.2017. Daňová kontrola bola ukončená v zákonnej lehote, a to doručením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu dňa 05.11.2018. Podľa § 46 ods. 10 Daň.por. lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Lehota na výkon daňovej kontroly, najviac jeden rok odo dňa jej začatia (lehota by uplynula až 7.12.2018) bola teda dodržaná. Pokiaľ žalobca v žalobe poukazuje na nedostatky v protokole a na to, že protokol neobsahuje všetky dôkazy, správny súd považuje za potrebné uviesť, že predmetom súdneho prieskumu nie je protokol, ale napadnuté rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, v ktorých je jasne a zrozumiteľne uvedený skutkový stav, hodnotenie vykonaného dokazovania a tiež úvaha správnych orgánov, z akých dôvodov žalobcovi nebolo priznané právo na odpočet DPH z predmetných faktúr.

56. Judikatúra zvolená žalovaným na podporu jeho právnej argumentácie je podľa názoru správneho súdu aplikovateľná na predmetný prípad. Ak žalobca v rámci daňového konania namietal, že neboli akceptované jeho dôkazné návrhy, je takýto postup plne v súlade so zákonom za podmienky, že odmietnutie procesných návrhov je zo strany správneho orgánu riadne a logicky odôvodnené. To je aj prípad odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného, v ktorých sa daňové orgány náležite vysporiadali s procesnými návrhmi žalobcu.

57. Pokiaľ žalobca namietal nelogickosť a protichodnosť pochybností správcu dane a žalovaného, nezrozumiteľnosť a nedostatočné odôvodnenie napadnutých rozhodnutí, správny súd uvedené námietky vyhodnotil ako nedôvodné, keďže daňové orgány svoje pochybnosti riadne odôvodnili zisteným skutkovým stavom, v napadnutých rozhodnutiach uviedli, z akých dôvodov dospeli k záveru, že

žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že tovar na predmetných faktúrach mu bol skutočne dodaný dodávateľskou spoločnosťou MODIFIN STAVBY, s.r.o.

58. Po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania. Daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov námietky žalobcu správny súd vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a prvostupňových rozhodnutí správcu dane.

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

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

61. 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.

62. 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.

63. 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:**

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku možno podať na Krajský súd v Trenčíne kasačnú sťažnosť v lehote jedného mesiaca odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno 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.