

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 21S/7/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200075  
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 09. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lenka Kostolanská  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200075.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a členov senátu JUDr. Evy Šiškovéj a Mgr. Mareka Janigloša, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r.o., Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, Štefánikova trieda 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 12. 02. 2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101987251/2020 zo dňa 15. 12. 2020, takto

### rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

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

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že dňa 18. 06. 2018 bola u žalobcu začatá daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 a to na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 14. 05. 2018. Dňa 18. 06. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s obidvoma konateľmi žalobcu, ktorí uviedli, že spoločnosť obchoduje s mrazenými potravinami, čerstvým ovocím a zeleninou a výrobkami z plastov v tuzemsku a v rámci EÚ. Na základe zmlúv o skladovaní majú sklady v MRAZIARNI a.s. Sládkovičovo, Deák, spol. s r.o., firma CHRIEN vo Zvolene.

2. Za účelom preverenia faktúr vystavených spoločnosťou MAPS, s.r.o. č. 18001 zo dňa 02. 02. 2018, dátum dodania 02. 02. 2018, mrazené kuracie prsia SEARA, v množstve 22.008 kg, základ dane 76.807,92 eura, DPH 20 % 15.361,58 eura, celkom 92.169,50 eura, dodací list, doklad - príjem cudzích ukladateľov č. CP/208/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad skladovateľa MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, č. 18002 zo dňa 07. 02. 2018, dátum dodania 07. 02. 2018, mrazené kuracie prsia EXP:08/05/2019, v množstve 21.000 kg, základ dane 73.290 eur, DPH 14.658 eur, celkom 87.948 eur, dodací list, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18006 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 10.915,92 kg, základ dane 28.163,07 eura, DPH 5.632,62 eura, celkom 33.795,58 eura, dodací list č. 55/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18007 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 6.847,93 kg, základ dane 17.667,66 eura, DPH 3.533,53 eura, celkom 21.201,19 eura, dodací list č. 51/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o. (ďalej len „sporné faktúry“) správca dane realizoval dožiadanie na Daňový úrad Žilina za účelom preverenia skutočností. Okrem toho správca dane realizoval aj výzvu na Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Galanta za účelom preverenia

spoločnosti MAPS, s.r.o. a tiež Národnú diaľničnú spoločnosť. Regionálna veterinárna a potravinová správa Galanta v odpovedi uviedla, že vyššie uvedená spoločnosť nie je registrovaná na RVPS Galanta v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, ani neohlásila svoju činnosť podľa zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov. Podaním zo dňa 11. 10. 2018 bola realizovaná aj odpoveď na dožiadanie, z ktorej vyplývalo, že k uvedenej dodávke zo strany daňového subjektu neboli predložené žiadne prepravné doklady. Súčasťou dožiadania bola aj zápisnica o ústnom pojednávaní s S. K. a tiež príslušné doklady, z ktorých vyplývalo, že dodávateľom spoločnosti MAPS, s.r.o. bola spoločnosť FROZEN NR s.r.o. Okrem toho boli poskytnuté údaje aj z elektronického mýtného systému.

3. Následne dňa 29. 11. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo vypočutie svedka v súvislosti s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 u žalobcu - ako svedok bol vypočutý S. K. a to za účasti konateľa žalobcu.

4. Správca dane realizoval aj medzinárodnú výmenu informácií, pričom odpoveď bola doručená až na základe urgency dňa 04. 12. 2019 a týkala sa preverovania obchodnej spolupráce so spoločnosťou PRZEDIEBIORSTWO HANDLOWO-USLOGOWE „ZUZANEX“ R. O..

5. Okrem toho bol spísaný úradný záznam zo dňa 08. 02. 2019, z ktorého vyplývalo nahliadnutie do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 u žalobcu. Boli zaslané výzvy, na ktoré boli doručené odpovede a tie sa stali súčasťou tohto administratívneho konania. Išlo o odpovede MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, Deák, spol. s r.o., Regionálna veterinárna a potravinová správa Nitra, Regionálna veterinárna a potravinová správa Galanta, Regionálna veterinárna a potravinová správa Prievidza, Regionálna a potravinová správa Bratislava - mesto.

6. Rozhodnutím zo dňa 27. 03. 2019 správca dane podľa § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“) prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 01. 04. 2019 až do dňa 04. 12. 2019 (oznámenie zo dňa 09. 12. 2019).

7. Správca dane požiadal Daňový úrad Žilina o sprístupnenie informácií, týkajúcich sa žiadosti o MVI (Česká republika a Maďarsko), ako aj nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 u žalobcu, o čom spísal úradný záznam a dokumenty tvoria prílohu administratívneho spisu. Ďalší úradný záznam sa týkal nahliadnutia do elektronického spisu v informačnom systéme ISFS z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 u daňového subjektu MAPS, s.r.o.

8. Po doručení výsledkov z MVI zo strany Daňového úradu Žilina správca dane realizoval oznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 zo dňa 13. 01. 2020, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 13. 01. 2020 a žalobca k nemu podal písomné vyjadrenie zo dňa 14. 01. 2020.

9. Dňa 28. 01. 2020 správca dane vydal protokol, ktorý žalobca osobne prevzal dňa 28. 01. 2020 a vyjadril sa k nemu podaním zo dňa 05. 02. 2020. K prerokovaniu pripomienok k protokolu došlo dňa 24. 08. 2020, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

10. Správca dane rozhodnutím č. 101351724/2020 zo dňa 25. 08. 2020 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 39.185,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018, z dôvodov v ňom uvedených.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný, žalobou napadnutým rozhodnutím, bližšie opísaným v čl. II. tohto odôvodnenia.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

11. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101987251/2020 zo dňa 15. 12. 2020 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“, resp. „zákon č. 563/2009 Z. z.“), rozhodnutie Daňového úradu Nitra číslo 101351724/2020 zo dňa 25. 08. 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 39.185,73 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018, žalobcovi (ďalej v texte aj „daňový subjekt“), potvrdil.

12. V odôvodnení žalovaný uviedol, že daňový subjekt v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie vykázal vlastnú daňovú povinnosť v sume 91,39 eura. Správca dane na základe vykonanej kontroly konštatoval, že daňovému subjektu vznikla v zdaňovacom období február 2018 daňová povinnosť v sume 39.277,12 eura. Rozdiel dane v sume 39.185,73 eura je podľa názoru správcu dane dôsledkom nezákonného konania daňového subjektu, ktorý porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 ako aj § 49 ods.2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“, resp. „zákon o DPH“) tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr, ktorých vecná opodstatnenosť nebola preukázaná.

Z predloženého spisového materiálu bolo zrejmé, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval pravdivosť údajov uvedených daňovým subjektom v podanom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018, pričom sa zamerával aj na opodstatnenosť práva na odpočítanie dane uplatneného na základe predložených dokladov, ktorých podstatnú časť tvorili faktúry, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená právnická osoba MAPS, s.r.o., a išlo o faktúry č. 18001 zo dňa 02. 02. 2018, dátum dodania 02. 02. 2018, mrazené kuracie prsia SEARA, v množstve 22.008 kg, základ dane 76.807,92 eura, DPH 20 % 15.361,58 eura, celkom 92.169,50 eura, dodací list, doklad - príjem cudzích ukladateľov č. CP/208/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad skladovateľa MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, č. 18002 zo dňa 07. 02. 2018, dátum dodania 07. 02. 2018, mrazené kuracie prsia EXP:08/05/2019, v množstve 21.000 kg, základ dane 73.290 eur, DPH 14.658 eur, celkom 87.948 eur, dodací list, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18006 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 10.915,92 kg, základ dane 28.163,07 eura, DPH 5.632,62 eura, celkom 33.795,58 eura, dodací list č. 55/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18007 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 6.847,93 kg, základ dane 17.667,66 eura, DPH 3.533,53 eura, celkom 21.201,19 eura, dodací list č. 51/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o.

13. Bolo by v rozpore s ustanovením § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., keby správca dane oprávnenosť zaučtovaných dokladov posúdil výlučne na základe predložených účtovných dokladov bez toho, aby pravdivosť formálnych tvrdení na nich prezentovaných vecne overil, preto miestne príslušný správca dane, Daňový úrad Žilina, na základe dožiadania správcu dane uskutočnil dňa 05. 10. 2018 ústne pojednávanie s konateľom dodávateľského subjektu MAPS, s.r.o. p. S. K., ktorého predmetom bolo preverenie uskutočnených zdaniteľných plnení a obchodnej spolupráce s daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období február 2018. Svedok p. S. K. predložil správcovi dane účtovné doklady, z ktorých je zrejmé, že tovar, na ktorý si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uplatňuje daňový subjekt, obstaral od tuzemského dodávateľa FROZER NR s.r.o. Prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť FROZER NR s.r.o., preto nedisponoval žiadnymi prepravnými dokumentmi. Podľa informácií Daňového úradu Žilina spoločnosť MAPS, s.r.o. požadované komunikácie preukazujúce reálne uzatvorenie obchodných vzťahov nezaslala. Okrem toho Regionálna veterinárna a potravinová správa Galanta v odpovedi uviedla, že spoločnosť MAPS, s.r.o. nie je registrovaná na RVPS Galanta v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, ani neohlásila svoju činnosť podľa zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov. Správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 u daňového subjektu MAPS, s.r.o. a zistil, že Regionálna veterinárna a potravinová správa Žilina oznámila, že spoločnosť MAPS, s.r.o. je registrovaná na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Žilina podľa § 40 ods. 5 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov na druh a rozsah činností ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu

medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné prevádzkarne na účely obchodovania s potravinami. Túto obchodnú činnosť s potravinami živočíšneho pôvodu je spoločnosť MAPS, s.r.o. oprávnená vykonávať od 14. 02. 2018. Spoločnosť MAPS, s.r.o. nenahlasovala príchod zásielok ani nefiguruje ako príjemca zásielok produktov živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ. Dňa 29. 10. 2018 bolo spoločnosťou Deák, spol. s r.o., doručené podanie, v ktorom bolo uvedené, že obchodná spoločnosť FROZER NR s.r.o. a obchodná spoločnosť MAPS, s.r.o. nie sú ukladateľom tovaru u skladovateľa Deák, spol. s r.o. So spoločnosťou CORAL, spol. s r.o. ako nájomca, má spoločnosť Deák, spol. s r.o. ako prenajímateľ uzatvorenú nájomnú zmluvu č. 3/2011 zo dňa 01. 01. 2011 na prenájom skladových priestorov a skladovanie mrazených potravín, ktorá tvorí prílohu podania. Ďalšími prílohami podania sú doklady o príjme a výdaji tovaru a evidenčný hárok ukladateľa tzn. daňového subjektu za obdobie január a február 2018. Dňa 05. 11. 2018 bolo spoločnosťou MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo doručené podanie, v ktorom sa uvádza, že za spoločnosť FROZER NR s.r.o. neeviduje vo svojej evidencii skladové zásoby od roku 2018 a zmluvný vzťah s uvedenou spoločnosťou bol ukončený v roku 2017. Obchodná spoločnosť MAPS, s.r.o. nebola a nie je obchodným partnerom spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo. Daňový subjekt je ukladateľom tovaru na základe uzatvorenej zmluvy o skladovaní, zmrazovaní a skladovacích službách. Nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2018 u daňového subjektu bolo zistené, že Regionálna veterinárna a potravinová správa Bratislava - mesto (ďalej „RVPS Bratislava“) uvádza, že neeviduje spoločnosť FROZER NR s.r.o. v registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov podľa zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti ani podľa zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách a uvedená spoločnosť nenahlásila žiadnu zásielku za obdobie január a február 2018. V odpovedi, ktorú zaslal RVPS Galanta je uvedené, že spoločnosť FROZER NR s.r.o. je registrovaná v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. od 25. 05. 2017 na adrese Q. XX, Nitra na vykonávanie činnosti v prevádzkarni MRAZIARNE, a. s., Košútska 1342, Sládkovičovo, ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorí zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi, alebo pre maloobchodné prevádzkarne. RVPS Galanta neeviduje žiadne hlásenia zásielok produktov živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ v období január - február 2018. Spoločnosť FROZER NR s.r.o. nenahlásila RVPS zmenu sídla spoločnosti. Podľa informácií RVPS Galanta spoločnosť FROZER NR s.r.o. činnosť v mraziarňach v Sládkovičove nevykonáva, zmluva bola zrušená, zatiaľ však neoznámil prerušenie ani ukončenie činnosti. Z údajov získaných z informačného systému finančnej správy bolo zistené, že daňový subjekt FROZER NR s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2018 nepodal daňové priznanie DPH, posledné daňové priznanie DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie november 2017. Kontrolou v informačných systémoch bolo tiež zistené, že spoločnosť FROZER NR s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017 a za rok 2017 a 2018 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Daňovému subjektu FROZER NR s.r.o. bola ku dňu 31. 05. 2018 zrušená registrácia platiteľa DPH. Z týchto kontrolných zistení bolo zrejmé, že dodávateľský subjekt FROZER NR s.r.o. zdaniteľné obchody na základe predmetných faktúr vyhotovených pre odberateľa MAPS, s.r.o. za zdaňovacie obdobie február 2018 nepriznal a daň z predmetných faktúr neodviedol. Správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 u daňového subjektu a zistil, že na adresu spoločnosti FROZER NR s.r.o. bola zaslaná výzva, ktorá sa vrátila správcovi dane späť s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane zaslal Predvolanie na výsluch svedka konateľovi spoločnosti FROZER NR s.r.o. p. O. R.. Zásielka sa vrátila späť správcovi dane s poznámkou „nekontaktný“. Svedok sa v deň predvolania k správcovi dane nedostavil, svoju neúčasť neospravedlnil. Zo spisu daňovej kontroly ďalej zistil, že miestne príslušný správca dane, Daňový úrad Žilina, zaslal dňa 11. 04. 2019 žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, v ktorej okrem preverenia a objasnenia zdaniteľných obchodov deklarovovaných na faktúrach pre spoločnosť MAPS, s.r.o. žiadal ako svedka vypočuť p. O. R., konateľa spoločnosti FROZER NR s.r.o. v čase realizovania týchto obchodov, ktorý by potvrdil, že k dodávke tovaru - kuracieho a bravčového mäsa od dodávateľa FROZER NR s.r.o. pre spoločnosť MAPS, s.r.o. reálne došlo. V odpovedi zahraničného správcu dane bolo uvedené, že svedok zomrel. Následne bolo tiež uvedené, že slovenská finančná správa už v minulosti zaslala žiadosť týkajúcu sa p. O. R., na ktorú zahraničná daňová správa odpovedala, že menovaný sa nemohol dostaviť na miestne príslušný daňový úrad, z dôvodu hospitalizácie a zaslal žiadosť o elektronickú komunikáciu so správcom dane. Zahraničný správca dane zaslal svedkovi otázky a určil konečný termín na ich zodpovedanie. Pán O. R. do ukončenia kontroly nezaslal žiadnu odpoveď. Po skončení ich kontroly zaslal p. O. R. vyhlásenie, v zmysle ktorého nemá žiadne relevantné informácie o činnosti spoločnosti FROZER NR s.r.o. a nemôže vykonávať svoju funkciu kvôli svojmu zdravotnému stavu. Bývalý vlastník spoločnosti FROZER NR

s.r.o. ho požiadal o povolenie pre pána D. M. občan Q., aby riadil činnosť slovenskej spoločnosti, ale práve kvôli zlému zdravotnému stavu nemôže dohliadať na to, ako p. D. M. vykonáva svoju činnosť v spoločnosti. Správca dane zaslal aj žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, v ktorej žiadal zahraničného správcu dane v Českej republike o vypočutie svedka, konateľa spoločnosti Frozer s.r.o. a žiadal objasniť všetky súvislosti týkajúce sa uzatvorenej zmluvy so spoločnosťou MAPS, s.r.o., najmä či spoločnosť Frozer s.r.o. zabezpečovala sprostredkovanie obchodu mäsa pre spoločnosť MAPS, s.r.o. medzi jeho dodávateľom FROZER NR s.r.o. a následným odberateľom, ktorým bol daňový subjekt. V odpovedi zahraničného správcu dane sa p. R. S., konateľ spoločnosti Frozer s.r.o. vyjadril, že spoločnosť Frozer s.r.o. zabezpečovala obchodnú činnosť na základe sprostredkovateľskej zmluvy pre firmu MAPS, s.r.o. Uviedol, že jeho úlohou bolo osloviť potenciálnych zákazníkov, dohodnúť cenu a dotiahnuť obchod do úspešného konca. Komunikácia s odberateľom prebiehala telefonicky alebo e-mailom, pre spoločnosť MAPS, s.r.o. ju zaisťoval on. Spoločnosť MAPS, s.r.o. pozná dlhodobu, z dôvodu predchádzajúcej činnosti na Slovensku. Nákup tovaru si zabezpečovala spoločnosť MAPS, s.r.o. samostatne, so spoločnosťou FROZER NR s.r.o. nekomunikoval a dopravu podľa jeho informácií zabezpečoval dodávateľ pre spoločnosť MAPS, s.r.o. Jeho úlohou bolo nahlásiť spoločnosti MAPS, s.r.o. miesto vykládky a túto informáciu oznámila svojmu dodávateľovi, ktorý poslal evidenčné čísla vozidiel, ktoré zabezpečia prepravu tovaru. Vykládku tovaru zabezpečoval odberateľ tovaru. Uviedol, že firma CORAL, spol. s r. o. mala informácie o tom, že spoločnosť Frozer s.r.o. vystupuje ako sprostredkovateľ obchodu pre spoločnosť MAPS, s.r.o. a s FROZER NR s.r.o. nekomunikoval. P. R. S. bol do dňa 15. 12. 2017 konateľom spoločnosti FROZER NR s.r.o. a k prevodu obchodného podielu na občana maďarskej národnosti povedal, že firmu predali na základe inzerátu z dôvodu ukončenia aktívnej podnikateľskej činnosti na Slovensku. Nový konateľ prejavil záujem podnikateľ v činnosti, ktorú mali uvedenú v živnostenskom liste. S pánom R. sa dorozumievali cez tlmočníka, ktorého on nelegitimoval. Pri podpise zmluvy o prevode obchodného podielu boli všetky účtovné doklady odovzdané novému konateľovi. Pri odovzdaní účtovníctva boli odovzdané aj kontakty na potencionálnych zákazníkov. Pán K., konateľ MAPS, s.r.o. mu zavolať, že má ponuku na nákup mäsa a on zaisťoval iba predaj na základe svojich dlhodobých kontaktov v obchode s touto komoditou.

14. Správca dane skonštatoval, že žiadna zo spoločností nachádzajúca sa v reťazci dodávateľov, nepredložila správcovi dane doklady, ktoré by deklarovali reálne uskutočnenie prepravy tovaru uvedeného na sporných faktúrach a taktiež nepreukázala reálne nadobudnutie a pôvod deklarovaného tovaru. Skutočnosť, že vozidlá boli v daných dňoch evidované v elektronickom mýtnom systéme síce potvrdzuje využitie vymedzených úsekov ciest, avšak nepreukazuje vykonanie prepravy preverovaného tovaru. Správcovi dane neboli predložené žiadne dôkazy preukazujúce vykonanie prepravy, miesto nakládky, odkiaľ bol preverovaný tovar prepravovaný. Na základe týchto skutočností správca dane konštatoval, že daňový subjekt si v zdaňovacom období február 2018 neoprávnene uplatnil právo odpočítať daň z pridanej hodnoty z tovaru na základe prijatých faktúr od dodávateľskej spoločnosti MAPS, s.r.o. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že u dodávateľskej spoločnosti MAPS, s.r.o. nedošlo k vzniku daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. voči jeho odberateľovi, daňovému subjektu, ale len z dôvodu uvedenia dane vo faktúrach.

15. K odvolacím námietkam žalovaný uviedol, že správca dane postupoval pri výkone kontroly v súlade so základnými zásadami správy daní a v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, v zmysle § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. a poskytol daňovému subjektu poučenie o jeho procesných právach a povinnostiach. Na základe hodnotenia všetkých predložených dôkazov nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru jednotlivými dodávateľmi v reťazci obchodných partnerov FROZER NR s.r.o. a MAPS, s.r.o. podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. pre kontrolovaný daňový subjekt. Z uvedeného vyplývalo, že nebolo preukázané, že jednotlivým dodávateľom vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto kontrolovanému daňovému subjektu ako odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona 222/2004 Z. z. Na splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH nestačí len ich formálna deklarácia, tzn. predloženie dokladov s predpísaným obsahom, pretože táto nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Zdokladované zistenie nekontaktnosti dodávateľa v reťazci vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov a odôvodňuje pochybnosť o ich pravosti a pravdivosti údajov v nich uvedených. V prípade, ak sa daňový subjekt, nachádzajúci sa v reťazci obchodných partnerov na ktorejkoľvek pozícii správcovi dane vyhýba, alebo svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonal úkon, je sám nedôveryhodný a nemožno tak prijať za vierohodný dôkazný prostriedok znejúci na takýto subjekt. Súčasne je takýto dôkazný prostriedok nepreukazný, pretože nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov

v ňom uvedených overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu. Pokiaľ v niektorom prípade nie je možné u deklarováných obchodných partnerov alebo subjektov zúčastňujúcich sa deklarováných dodávok overiť doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom ako aj skutočnosti v nich uvedené, sú tieto doklady nepreukázateľné. Takýto doklad bez náležitých súvislostí nepreukazuje, že sa deklarováný obchod uskutočnil resp. že sa uskutočnil tak, ako je v doklade uvedené.

16. V daňovom konaní je primárne ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nemôže byť absolútne, sekundárne dôkazné bremeno alebo dôkaznú núdzu znáša správca dane. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je však ekonomická činnosť, ktorá je plne pod kontrolou daňového subjektu a preto daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť zaobstarať si dôkazy, ktoré preukážu v dostatočnej miere zdaniteľné plnenie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť v prípade odôvodnených pochybností správcu dane schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre. Tento záver o prenesení dôkazného bremena na daňový subjekt vyplýva aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (rozsudky sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18. 10. 2017, sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19. 06. 2019, sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19. 06. 2019, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21. 09. 2011, sp. zn. 5Sžf/794/2014 zo dňa 29. 02. 2016). Nie je preto úlohou správcu dane dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenia daňového subjektu o dodaní tovaru uvádzanými dodávateľmi a daňový subjekt tieto pochybnosti v konaní nevyvrátil. Prípadný odstup času, výmena konateľov, vyhlásenie konkurzu, zrušenie spoločnosti, prípadne iné právne úkony u dodávateľských subjektov môžu sťažiť dôkaznú situáciu daňovému subjektu, nie správcovi dane, ktorý dôvodne spochybnil reálnosť deklarováných plnení. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno na spoľahlivé preukázanie svojich tvrdení pri uplatnení nároku na odpočet DPH a pokiaľ tvrdí, že k dodaniu tovaru došlo na faktúre uvedeným dodávateľom, ako účastník tohto obchodu má dostatok času a možností na zabezpečenie dôkazov, aby v prípade spochybnenia správcom dane v priebehu daňovej kontroly toto dôkazné bremeno uniesol.

17. Správca dane ani žalovaný nespochybnil tú skutočnosť, že dodávateľ MAPS, s.r.o. potvrdil obchodnú spoluprácu skontrolovaným daňovým subjektom, že faktúry č. 18001, č. 18002, č. 18006, č. 18007 a ich úhrady boli evidované v účtovníctve, rovnako ako daň z nich bola priznaná a odvedená. Žalovaný poukázal ale na tú skutočnosť, že spoločnosť MAPS, s.r.o., nie je ukladateľom tovaru u skladovateľa Deák, spol. s r.o. a nie je obchodným partnerom spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo. Zo strany spoločnosti MAPS, s.r.o. nebolo preukázané reálne nadobudnutie tovaru od dodávateľa FROZER NR s.r.o. a teda ani reálne dodanie tovaru daňovému subjektu. Obchod, ktorý sa mal uskutočniť medzi spoločnosťou MAPS, s.r.o. a jeho dodávateľom FROZER NR s.r.o. nebol potvrdený ani preukázaný. Spoločnosť FROZER NR s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti. Dodanie tovaru daňovým subjektom FROZER NR s.r.o. pre odberateľa MAPS, s.r.o. tým nebolo preukázané. Z platnej judikatúry (Rozsudok Súdneho dvora C-409/04 Teleos, bod 65 a 68. C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij bod 25. C-80/11 a CT42/11 Mahagebén bod 59 a 60) vyplýva, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie na ktorom sa zúčastní nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Žalovaný konštatoval, že daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom a mal dostatočný časový priestor a zákonné možnosti na to, aby sa uistil, že svojimi obchodnými transakciami sa nestane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Ak by venoval výberu svojho obchodného partnera, od ktorého odoberal tovar dostatočnú pozornosť, mal by vedomosť napríklad o skutočnosti, že v zdaňovacom období február 2018 nemala spoločnosť MAPS, s.r.o. oprávnenie na vykonávanie činností, ktoré súvisia s obchodnými transakciami, na ktoré si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z informácií získaných na verejne prístupnom portáli Obchodného registra Slovenskej republiky má spoločnosť MAPS, s.r.o. zapísaný predmet činnosti „Kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod), alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod)“ až od dňa 06. 03. 2018. Správcovi dane neboli predložené žiadne dôkazy preukazujúce vykonanie prepravy deklarováného tovaru, nebolo možné identifikovať, odkiaľ bol tovar prepravovaný či miesto nakládky tovaru bolo u prvého nadobúdateľa. Žalovaný zdôraznil, že v danej veci sa jedná o obchodné

vzťahy medzi daňovým subjektom a jeho priamym dodávateľom, ktorých si daňový subjekt vybral sám a dobrovoľne s vedomím, že práve s konaním obchodných partnerov zúčastnených v reťazci dodávateľov je úzko spojené jeho právo na odpočítanie dane. V celom deklarovanom reťazci nie je zrejmé, kedy a prostredníctvom koho vstúpil tovar, údajne pôvodom z Brazílie na územie európskeho spoločenstva a ani to, kto zabezpečil jeho uvedenie na tuzemský trh. Európska komisia teda so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie povýšila ochranu zdravia obyvateľstva nad obchodné záujmy jednotlivca. Týmto spôsobom uložila obchodným spoločnostiam povinnosť dôsledne dbať na vysledovateľnosť tovaru bez ohľadu na tzv. „obchodné tajomstvo“. Skutočnosť, že daňový subjekt nemal potrebu zistiť odosielateľa tovaru a napriek tomu s takýmto tovarom obchodoval nasvedčuje tomu, že predmetom sporných zdaniteľných plnení bola potravina neznámeho pôvodu to znamená potravina, pri ktorej podľa § 2 písm. b) zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách (ďalej „zákon č. 152/1995 Z. z.“) nemožno dokladom preukázať prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, alebo pri dovezenej potravine krajinu jej pôvodu a prevádzkovateľa potravinárskeho podniku, ktorú nenadobudol legálne a ktorú nemá oprávnenie používať na svoje zdaniteľné plnenia, pretože v zmysle ustanovenia § 6 ods. 5 písm. c) zákona č. 152/1995 Z. z. je zakázané potraviny neznámeho pôvodu umiestňovať na trh. Ak daňový subjekt namietá, že nemal vedomosť o tom, kto bol odosielateľom tovaru, potom je táto skutočnosť jasným znakom toho, že k výkonu svojej ekonomickej činnosti nepristupoval s odbornou starostlivosťou. Za odbornú starostlivosť v prípade uskutočňovania obchodných aktivít s tovarom živočíšneho pôvodu, slúžiacemu k výžive obyvateľstva treba pritom považovať súbor opatrení prijatých pre účely bezpečnosti potravín a riadne preverovanie si všetkých okolností dodávky, to znamená pôvodu tovaru, prepravy tovaru, dodávateľov, ktorí s tovarom prichádzajú do styku, predchádzajúce skladovanie tovaru zahŕňajúce informácie z akého skladu bol tovar odoslaný a kým.

18. Dôkazy ako také sa počas výkonu kontroly neprodukujú. Dôkazy vznikajú už počas procesu uskutočňovania obchodných transakcií a sú v podobe evidencií, ktoré je povinná každá obchodná spoločnosť viesť. Správca dane nežiadal daňový subjekt o produkovanie dôkazov, nakoľko týmto mal daňový subjekt a spoločnosti nachádzajúce sa v reťazci obchodných partnerov disponovať už počas výkonu daňovej kontroly a na výzvu správcu dane tieto predkladať.

19. Z dôvodu všetkých kontrolných zistení správca dane vyhodnotil, že daňový subjekt nepreukázal dostatočné dôkazy k uplatneniu práva na odpočítanie dane z dodávky tovaru, nakoľko predložil iba formálne dokumenty, ktoré nemohli byť použité z dôvodu pochybnosti o reálnosti údajov v nich uvádzaných vo väzbe k reťazcu dodávateľov služieb.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

20. Žalobca v žalobe zo dňa 12. 02. 2021, pôvodne doručenej dňa 02. 03. 2021, avšak v nesprávnom vyhotovení a opravenej dňa 23. 03. 2021, sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101987251/2020 zo dňa 15. 12. 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 101351724/2020 zo dňa 25. 08. 2020, pričom v bode III. žaloby poukázal na svoje odvolanie a v bode IV. rozvinul argumentáciu, týkajúcu sa vysporiadania sa s jeho odvolaním, čo považoval za nezákonné.

21. Mal za to, že v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol správcom dane vyzvaný v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených. Súdy sa pritom stotožňujú s obranou daňových subjektov, ktorá spočíva v tom, že nie je možné požadovať od daňového subjektu preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno. Zdôraznil, že neporušil ani jedno zákonné ustanovenie, preto nemôže niesť zodpovednosť za porušenie povinnosti iného daňového subjektu, pričom neplnenie si povinnosti iným daňovým subjektom nevie žalobca nijako ovplyvniť. Následne citoval ďalšie zákonné ustanovenia a poukázal na ich splnenie, majúci pritom za to, že daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Táto právna skutočnosť bola v daňovom konaní zo strany žalobcu riadne preukázaná. Termín dodať tovar presahuje obsah termínu odovzdať tovar. Dodávku tovaru možno uskutočniť aj mimo rámec faktického (technického) odovzdania tovaru kupujúcemu, napr. zmluvne poskytnutá možnosť nakladať s tovarom v určenom mieste. V takom

prípade nedochádza k faktickému odovzdaniu tovaru, ale jeho dodaniu v zmysle splnenia povinnosti tovar dodať. Žalobca poukázal na to, že v danom prípade sa jedná o zákonné ustanovenia, ktoré vychádzajú z konceptu tzv. ekonomického vlastníctva, ktoré nie je možné zamieňať s vlastníctvom v zmysle Občianskeho zákonníka. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40. Keďže bolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi, tak v zmysle a v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniklo platiteľovi aj právo odpočítať daň z tovaru. Zákon predpokladá splnenie dvoch podmienok na vznik práva na odpočítanie dane, ktoré treba splniť kumulatívne (existencia platiteľa dane a vznik daňovej povinnosti). Tieto podmienky žalobca v celom rozsahu splnil. Okrem toho poukázal na to, že žalovaný sa odvoláva na rozsudky, ktoré nemožno aplikovať na daný prípad, keďže dané rozsudky riešili fiktívne dodanie, čo nebol daný prípad. Zároveň dal do pozornosti vypracovaný znalecký posudok č. 3/2019 zo dňa 19. 02. 2019, konkrétne otázku č. 10 a poukázal na názor NS SR v rozhodnutí sp. zn. 5Sfž/22/2016, ako aj dal do pozornosti otázku č. 11.

22. V ďalšej časti žaloby žalobca poukázal na rozsudku ESD C-131/13, C-163/13, C-164/13 a mal za to, že správca dane musí na základe objektívnych okolností preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že svojimi obchodnými transakciami sa stane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu.

23. Žalobca dodržiaval všetky zákonom požadované podmienky stanovené pre obchod, distribúciu potravín. Nakupoval tovar od tuzemských dodávateľov, preto nemal žiadnu povinnosť nahlásiť RVPS nadobudnutie tohto tovaru, teda neporušil žiadne ustanovenie. Ak si aj nejaký subjekt nesplnil povinnosť v súvislosti s vysledovateľnosťou potravín, toto nemôže mať vplyv na naplnenie podmienok na uplatnenie práva daňového subjektu na odpočet.

24. Všetky subjekty, s ktorým žalobca v danom období obchodoval vykonávajú, alebo v čase realizácie obchodných transakcií vykonávali riadnu hospodársku činnosť a obchodné transakcie riadne potvrdili. Opätovne pritom poukázal na znalecký posudok, otázky č. 8, 9 a mal za to, že z odborného posúdenia možno jednoznačne vyvodiť záver, že daň uvedená v dodávateľských faktúrach, ktoré boli predmetom daňovej kontroly a ktoré sú vyššie uvedené, bola žalobcovi riadne zaplatená. Ak niektorý z preverovaných subjektov daň neodviedol, v zmysle záverov znaleckého posudku, vytvoril tak daňový dlh. Logicky z toho vyplýva, že pokiaľ aj nejaký iný daňový subjekt nesplnil zákonom stanovenú povinnosť, toto musí byť predmetom daňovej kontroly u daňového subjektu a nie u žalobcu. Žalobca sa teda nedopustil žiadneho zákonného pochybenia a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu. V danom konkrétnom prípade samotný správca dane potvrdil a zistil, že daňový dlh vytvorila spoločnosť FROZEN NR s.r.o. Toto je však vo vzťahu k žalobcovi irelevantné, keďže jednak toto nebol obchodný partner žalobcu a jednak zodpovednosť za vzniknutý daňový dlh musí niesť spoločnosť FROZEN NR s.r.o. a nie žalobca. Zdôraznil, že pristupoval k jednotlivým obchodným transakciám s potrebnou odbornou starostlivosťou a v súlade so zákonom. Mohol použiť pri realizovaných obchodných transakciách len tie zákonné prostriedky, ktoré mu zákon umožnil použiť.

25. V závere zhrnul, že nezákonný postup vidí v tom, že žalovaný sa nevysporiadal s otázkou ako a čím žalobca porušil zákon. Je presvedčený, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nezákonným rozhodnutím z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a pre rozpor medzi zisteným skutkovým stavom a obsahom spisov a to z nasledovných dôvodov.

Rozhodnutie žalovaného je zmätočné, najmä s prihliadnutím na vykonané dôkazy a ich hodnotenie jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, s ktorými si logicky odporuje. Žalovaný a správca dane nespochybnili, že dodávateľ MAPS, s.r.o. potvrdil obchodnú transakciu so žalobcom, že faktúry a ich úhrady boli evidované v účtovníctve, rovnako ako daň z nich bola priznaná a odvedená. Rozhodnutie neobsahuje ani jediný priamy dôkaz, ktorý by odôvodňoval závery žalovaného.

Ani žalovaný ani správca dane nepredložili nespochybniteľný dôkaz o tom, že plnenie vyplývajúce z obchodných prípadov deklarovaných prostredníctvom faktúr a iných poskytnutých dôkazov počas daňovej kontroly a následného daňového konania nebolo žalobcovi poskytnuté a žalobcom poskytnuté tak, ako to uviedol.

Správca dane sa pri výkone kontroly musí držať daňových zásad hodnotenia dôkazov, spôsobu dokazovania, rozsahu kontroly. Žalobca je presvedčený, že dôkazné prostriedky, ktorých predloženie počas daňovej kontroly zabezpečil, ako aj dôkazné prostriedky, ktoré žalovaný a správca dane získali vlastnou činnosťou, všetky svedčia o objektívnej skutočnosti - zdaniteľných obchodoch žalobcu.

Namietal trvanie daňovej kontroly, pričom poukázal na to, že rozsah a spôsob daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., ktorý implementuje smernicu Rady 2011/16/EÚ. V poslednom rade vytykal porušenie neutrality DPH, ktorú preukázateľne zaplatil v dodávateľských faktúrach za účelom svojho podnikania.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného k žalobe

26. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 04. 10. 2021 uviedol, že správca dane sa z dôvodu objektívneho posúdenia nároku na odpočet dane počas výkonu kontroly sústredil aj na preverenie dodávateľských subjektov, ktoré v priamom aj v nepriamom rade spolupracovali na poskytnutí prác a služieb, s ktorým súvisí uplatnený nárok daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z platnej judikatúry (Rozsudok Súdneho dvora C-409/04 Teleos, bod 65 a 68, C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij bod 25, C-80/11 a C142/11 Mahagebén bod 59 a 60) vyplýva, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie na ktorom sa zúčastní nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Žalovaný konštatoval, že daňový subjekt neprijal dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že jeho postup pri odpočítaní dane je v súlade so zákonom a mal dostatočný priestor a zákonné možnosti na to aby sa uistil, že svojimi obchodnými transakciami sa nestane súčasťou konania, ktoré nesie znaky daňového podvodu. Je v záujme žalobcu aby využil priestor a možnosti na preverenie dodávateľskej spoločnosti a týmto eliminoval vznik rizika účasti na konaní smerujúcom k získaniu neoprávnenej výhody v podobe uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Správca dane požiadal konateľa žalobcu, aby uviedol prijaté opatrenia, ktorými mal preveriť spoľahlivosť obchodného partnera. Týmto opatrením podľa slov konateľa daňového subjektu malo byť overenie vo verejne prístupnej databáze Finančnej správy Slovenskej republiky, v ktorej spoločnosť MAPS, s.r.o. nefiguruje na zozname spoločností, ktorým vznikol dôvod na odobratie registrácie na daň z pridanej hodnoty. Založenie spoločnosti, jej zápis do Obchodného registra Slovenskej republiky, alebo registrácia za platiteľa dane z pridanej hodnoty ešte neznamena, že táto automaticky napĺňa hlavné definičné znaky podnikania, ktorými sú v zmysle Obchodného zákonníka sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku spoločnosti. Ak by žalobca venoval výberu svojho obchodného partnera, od ktorého odoberal tovar dostatočnú pozornosť, mal by vedomosť napríklad o skutočnosti, že v zdaňovacom období február 2018 nemala spoločnosť MAPS, s.r.o. oprávnenie na vykonávanie činností, ktoré súvisia s obchodnými transakciami, na ktoré si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z informácií získaných na verejne prístupnom portáli Obchodného registra Slovenskej republiky má spoločnosť MAPS, s.r.o. zapísaný predmet činnosti „Kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod), alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod)“ až odo dňa 06. 03. 2018. Okrem toho poukázal na oznámenie spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, ktoré doručila správcovi dane, v ktorom uviedla, že za spoločnosť FROZER NR s.r.o. neeviduje skladové zásoby od roku 2018 a zmluvný vzťah s uvedenou spoločnosťou bol ukončený v roku 2017. Obchodná spoločnosť MAPS, s.r.o. nebola a nie je obchodným partnerom spoločnosti MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo. Regionálna a veterinárna správa (ďalej „RVPS“) Galanta neeviduje žiadne hlásenia zásielok produktov živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ v období január - február 2018. Správca dane žiadal predložiť dôkazy preukazujúce vykonanie prepravy, miesto nakládky tovaru a určenie miesta odkiaľ bol preverovaný tovar prepravovaný. Ak by žalobca dodržal potrebnú náležitú starostlivosť už len v súvislosti s prepravou predmetného tovaru, o skutočnosti, že k tejto nemá náležitú dokumentáciu by mal vedomosť. Hoci žalobca tvrdí, že spoločnosť FROZER NR s.r.o. nebola jeho dodávateľom, žalovaný poukázal na skutočnosť, že jeho priamy dodávateľ, spoločnosť MAPS, s.r.o. nepreukázala reálne nadobudnutie tovaru od dodávateľa FROZER NR s.r.o. a teda ani reálne dodanie tovaru daňovému subjektu.

27. Žalovaný, rovnako ako správca dane nespochybujú, že zástupca dodávateľa MAPS, s.r.o. predložil doklady a potvrdil obchodnú spoluprácu s kontrolovaným daňovým subjektom, že faktúry č. 18001, č. 18002, č. 18006, č. 18007 a ich úhrady boli evidované v účtovníctve, rovnako ako daň z nich bola priznaná a odvedená. Význam účtovných dokladov na účely dane z pridanej hodnoty spočíva v tom, že plnia predovšetkým funkciu kontroly. Slúžia na kontrolu DPH, ktorú je povinný odvieť dodávateľ z dodania tovaru a služby a slúžia na kontrolu odpočtu dane uplatňovaného príjemcom tovaru a služby, nech sa v reťazci dodávok nachádza na ktorejkoľvek pozícii. Prijatie faktúry s formálne splnenými

náležitostami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. bez vzájomne prepojených skutočností nenapĺňa podmienku uplatnenia práva na odpočítanie dane, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad označujúci zdaniteľný obchod, bez ohľadu na to, či bol tento obchod skutočne realizovaný. Následne však poukázal na výpoveď svedka p. K. konateľa spoločnosti MAPS, s.r.o., ktorý síce vysvetlil spôsob objednávanie tovaru (osobne na základe e-mailovej požiadavky, ktorú zaslal do spoločnosti FROZER NR s.r.o.), avšak žiadne dôkazy svojich tvrdení, napríklad v podobe emailovej komunikácie nepredložil, aj napriek výzve správcu dane.

Čo sa týkalo znaleckého posudku, podmienky pre odpočítanie dane sú ustanovené v § 49 ods. 2 zákona o DPH, v ktorom podľa ods. 2 písm. a) môže platiteľ odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach poukázali na skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť MAPS, s.r.o. nepreukázala, že reálne dodala tovar žalobcovi. Je nepostačujúce, ak daňový subjekt preukazuje dodanie tovaru len prostredníctvom faktúr či iných písomných dokladov, ktoré nemusia mať povahu reálneho faktu. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane.

Pre ľahkú zneužitelnosť, je nevyhnutné aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť v prípade odôvodnených pochybností správcu dane schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre. Tento záver o prenesení dôkazného bremena na daňový subjekt vyplýva aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (rozsudky Sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18. 10. 2017, Sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19. 06. 2019, Sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19. 06. 2019, Sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011, Sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29. 02. 2016). Nie je preto úlohou správcu dane dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru uvádzanými dodávateľmi a žalobca tieto pochybnosti v konaní nevyvrátil. Prípadný odstup času, výmena konateľov, vyhlásenie konkurzu, zrušenie spoločnosti prípadne iné právne úkony u dodávateľských subjektov môžu sťažiť dôkaznú situáciu daňovému subjektu, nie správcovi dane, ktorý dôvodne spochybnil realnosť deklarovaných plnení. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno na spoľahlivé preukázanie svojich tvrdení pri uplatnení nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty a pokiaľ tvrdí, že k dodaniu tovaru došlo tak ako je uvedené na faktúre, ako účastník tohto obchodu má dostatok času a možností na zabezpečenie dôkazov, aby v prípade spochybnenia správcom dane v priebehu daňovej kontroly toto dôkazné bremeno uniesol.

Z dôvodu, že už na prvom predchádzajúcom stupni dodania, to znamená u dodávateľa služby nebolo dodanie služby preukázané, rozsudky európskych súdnych dvorov C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) nemožno aplikovať, nakoľko tieto poukazujú na karuselové dodania v rámci reťazca dodávateľov.

K otázkam č. 8 a 9 žalovaný uviedol, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie označuje podvod na dani z pridanej hodnoty, pri ktorom jeden z účastníkov reťazca neodvedie daň do štátneho rozpočtu a ďalší účastník v reťazci si ju odpočíta a to za účelom neoprávneného daňového zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom smernice o dani z pridanej hodnoty. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru alebo služby je podľa § 49 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby. Vznik daňovej povinnosti zo zdaniteľných obchodov je viazaný na skutočnosť, že dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ v rámci obchodného reťazca musí byť schopný preukázať, že disponuje formálnym a materiálnym vybavením na to, aby dostatočne odôvodnil ekonomickú podstatu svojej obchodnej transakcie. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Ak sa zistí, že právo nakladať s tovarom ako vlastník u dodávateľa a následný prevod vlastníckeho práva na iného platiteľa v reťazci nie je možné preukázať, pochybnosti o obchode sú na strane správcu dane oprávnené a je na daňovom subjekte, aby tieto pochybnosti predloženými dôkazmi vyvrátil. Význam účtovných dokladov na účely DPH spočíva v tom, že plnia predovšetkým funkciu kontroly DPH. Slúžia na kontrolu DPH, ktorú je povinný odvieť dodávateľ z dodania tovaru a služby a slúžia na kontrolu odpočtu dane uplatňovaného príjemcom tovaru a služby, nech sa v reťazci dodávok nachádza na ktorejkoľvek pozícii.

Ak aj predložené doklady, ktoré sú jedným z obchodných dokumentov vystavených k dodávke spĺňajú požiadavky vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu, čitateľnosti, nemusí automaticky znamenať, že sa dodávky tovaru na nich deklarované skutočne vykonali tak ako to deklaruje daňový subjekt. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. Dokazovaním vedeným správcom dane bola vecná opodstatnenosť predložených listinných dôkazov spochybnená. Právnu zmenu, ku ktorej došlo v subdodávateľskej spoločnosti považuje správca dane a žalovaný za jasne účelovú. Osoba, ktorá de jure nie je zodpovedná za spoločnosť FROZER NR s.r.o. iba formálne potvrdila dodanie tovaru svojmu dodávateľovi, svoje tvrdenie však nedokázala iným spôsobom preukázať. O dôveryhodnosti formálnych dokumentov predložených ku kontrole správca dane oprávnené nadobudol pochybnosti. Konateľ dodávateľskej spoločnosti MAPS, s.r.o., nemal vedomosť o skutočnostiach ako bol prepravovaný tovar slúžiaci k výžive obyvateľstva, odkiaľ bol odoslaný, dokonca ani do ktorého skladu smeroval. Nový konateľ oprávnený konať v mene spoločnosti FROZER NR s.r.o. je nekontaktný, so správcom dane nespolupracuje a doklady, dôkazy, či vyjadrenia neposkytuje. Pochybnosti správcu dane a žalovaného boli znásobené aj z výpovede svedka p. K., konateľa spoločnosti MAPS, s.r.o., ktorý uviedol, že sa nikdy s p. S., bývalým konateľom spoločnosti FROZER NR s.r.o. osobne nestretol a sprostredkovateľskú zmluvu o dodávkach tovaru podpísal so spoločnosťou Frozer s.r.o., Praha, Česká republika, ktorú ale zastupuje identická osoba p. R. S.. Napriek jeho skúsenostiam s obchodovaním s mrazeným tovarom, ktoré osoba p. S. má, obchodnú spoluprácu v súvislosti s dodaním mrazeného tovaru zabezpečila spoločnosť FROZER NR s.r.o. ktorú menovaný v čase zdaniteľných plnení nezastupoval, pretože ju zastupoval nový konateľ p. R. občan Z., ktorý je osoba nekontaktná a so správcom dane nespolupracuje. Z pojmu daňová výhoda vyplýva, že ide o zákonnú možnosť, upravenú zákonom č. 222/2004 Z. z. Z výsledkov dokazovania však nevyplývalo, že žalobca nárok na tzv. daňovú výhodu v podobe uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávok tovarov od spoločnosti MAPS, s.r.o. skutočne preukázal. Ak nebolo dodávateľom umiestnenom v reťazci dodávok preukázané dodanie tovaru, nemohla v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. vzniknúť daňová povinnosť a následne žalobcovi ako koncovému odberateľovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalovaný poukázal i na to, že žalobca sa v tomto bode žaloby nesprávne identifikuje, nakoľko v Obchodnom registri Slovenskej republiky je žalobca zapísaný ako CORAL, spol. s r.o. a nie ako žalobca uvádza CORAL s.r.o.

28. Požiadavky na vysledovateľnosť potravín definuje Nariadenie EÚ č. 931/2011, podľa ktorého povinnosťou PPP je zabezpečiť, aby prevádzkovateľovi, ktorému sa potraviny dodávajú (a na požiadanie aj príslušnému orgánu), boli k dispozícii tieto informácie: a. presný opis potraviny, b. objem alebo množstvo potraviny, c. názov a adresa PPP, odkiaľ sa potravina odoslala (dodávateľ - miesto, odkiaľ sa potravina odosiela), d. názov a adresa odosielaťa (vlastníka, predávajúceho), ak sa líši od PPP podľa písmena c), ktorý potravinu odoslal, e. názov a adresa PPP, ktorému sa potravina odosiela (odberateľ - miesto, kam sa potravina odosiela), f. názov a adresa príjemcu (vlastníka, kupujúceho), ak sa líši od PPP podľa písmena e), ktorému sa potravina odosiela, g. údaje identifikujúce dávku, šaržu alebo zásielku, h. dátum odoslania zásielky. V zmysle bodu c) je prevádzkovateľ, ktorému sa potraviny odosielať, v tomto prípade žalobca povinný disponovať informáciou o mieste odoslania potraviny. Z výpovede svedka, zástupcu dodávateľskej spoločnosti MAPS, s.r.o., p. K. jednoznačne vyplývalo, že všetky jednania a obchodné dohody so žalobcom realizovala spoločnosť Frozer s.r.o., Praha, Česká republika, ktorú zastupoval bývalý konateľ FROZER NR s.r.o. Spoločnosť MAPS, s.r.o. nemala žiadne skladové priestory a prepravu tovaru nerealizovala, nakoľko túto zabezpečovala spoločnosť FROZER NR s.r.o., rovnako ako manipuláciu s tovarom pri jeho nakladaní. Miesto, kde sa manipulácia s tovarom uskutočňovala svedok nevedel identifikovať a namiesto poskytnutia zásadnej informácie odkázal správcu dane na subdodávateľa FROZER NR s.r.o. Princíp jeden krok vpred a jeden krok vzad bol v tomto prípade uplatňovaný veľmi formálne, nakoľko vysledovateľnosť potravín okrem iného znamená aj schopnosť nájsť a sledovať potraviny vo všetkých etapách výroby, spracovania a distribúcie. Dodávateľský subjekt MAPS, s.r.o. nevedel uviesť či boli dodržané všetky zákonné normy na prepravu, manipuláciu a skladovanie tovaru, ktorý ďalej predával. Na základe takto zistených skutočností porovnaných s tvrdením žalobcu, tento nedisponoval informáciou o mieste odoslania potraviny živočíšneho pôvodu, ktorá mu mala byť dodávateľom MAPS, s.r.o. na základe predložených dokladov dodaná.

29. Daňová povinnosť vzniká v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. dňom dodania tovaru. Deň dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. je viazané na skutočnosť, že daň z tovarov a služieb voči nemu uplatnená iným platiteľom, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Vznik daňovej povinnosti zo zdaniteľných obchodov je viazaný na skutočnosť, že dodávateľ, resp. jeho subdodávateľ v rámci obchodného reťazca musí byť schopný preukázať, že disponuje formálnym a materiálnym vybavením na to, aby dostatočne odôvodnil ekonomickú podstatu svojej obchodnej transakcie. Podmienky pre vznik daňovej povinnosti neboli zo strany subdodávateľskej spoločnosti FROZER NR s.r.o. splnené. Žalobca, ako posledný článok v reťazci obchodných prípadov musí preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaruje vo svojom účtovníctve a v zmysle predložených dokladov. Správca dane sa, vzhľadom k tomu, že doklady predložené ku kontrole spĺňali podmienky uvedené v zákone č. 222/2004 Z. z. sústredil na preverenie obsahovej náplne predložených dokladov a zameril sa na preverenie práva na odpočítanie dane na úrovni dodávateľského reťazca.

30. K záverečným námietkam žalovaný uviedol, že svoje tvrdenia správca dane oprel o rozsiahle dokazovanie a fakty, ktoré v procese kontroly vyšli najavo, preto navrhol, aby správny súd žalobu, ako bezdôvodne podanú, zamietol.

#### V. Ďalší priebeh súdneho konania

31. Žalobca v písomnom podaní zo dňa 28. 01. 2022 uviedol, že žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali jednoznačne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. V tomto ohľade správca dane a žalovaný neunesli dôkazné bremeno. Okrem toho namietal, že správca dane a žalovaný spochybňujú obchodnú činnosť vykonávanú žalobcom, ale žalobca pri výkone svojej podnikateľskej činnosti postupuje v súlade so zákonom. Pri výbere vhodného slovenského dodávateľa si zvlášť pozorne overí údaje v informačných zdrojoch spracovaných orgánmi verejnej správy, najmä na portáli Finančnej správy SR, či ide o platiteľa dane z pridanej hodnoty, či nejde o subjekt zo zoznamu osôb podľa § 69 ods. 15 zákona o DPH, resp. v zozname zverejňovanom podľa § 52 daňového poriadku, v Obchodnom vestníku si žalobca overí, či nejde o firmu, na ktorú je vyhlásený konkurz, resp. firma nevstúpila do likvidácie, v zozname dlžníkov vedených orgánmi sociálneho zabezpečenia preverí žalobca plnenie povinností voči týmto subjektom verejného práva, v registri účtovných závierok overí žalobca ďalšie doplnkové údaje a informácie vo výkazoch účtovnej závierky. Žalobca si nemôže preverovať obchodný subjekt, o ktorom v čase uzatvorenia obchodného vzťahu nemá žiadnu vedomosť. Žalobca taktiež nemôže preukazovať reálne nadobudnutie tovaru spoločnosťou MAPS, s.r.o. od jej dodávateľa spoločnosti FROZEN NR s.r.o., preto mal za to, že podmienky v celom rozsahu splnil. Zdôraznil, že kupujúci nadobúda vlastnícke právo aj v prípade, keď predávajúci nie je vlastníkom predávaného tovaru, ibaže v čase, keď kupujúci mal vlastnícke právo nadobudnúť, vedel, že predávajúci nie je vlastníkom a že nie je ani oprávnený s tovarom nakladať za účelom jeho predaja. Skutočnosť, že zo strany dodávateľa MAPS, s.r.o. nebolo preukázané objednanie tovaru, nemôže byť na ťarchu žalobcu. Zdôraznil, že existencia tovaru nebol spochybnená, tovar bol riadne dodaný, a za tovar bolo riadne zaplatené, to sú priame dôkazy, ktoré potvrdzujú realizované obchodné transakcie. Opätovne poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR a zopakoval svoju argumentáciu, pričom zdôraznil, že nemal žiadnych subdodávateľov, mal len dodávateľa. Zároveň zopakoval aj svoje námietky, týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly a celkovej dĺžky daňovej kontroly.

32. Žalovaný ďalšie písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalobcu nepodal.

33. Súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní, konanom dňa 06. 09. 2022, za účasti žalobcu, právneho zástupcu žalobcu a žalovaného, ktorí sa pridržali svojich predchádzajúcich vyjadrení.

#### VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

34. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 12. 2020 ako i konanie, ktoré

predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol.

35. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2018 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období február 2018), predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

Podľa § 19 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, 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.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,  
d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri a/ dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

36. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania žalovaného a správcu dane), 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.

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.

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.

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.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona v znení do 31. 12. 2021 (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), 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, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

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.

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.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona v znení účinnom do 31. 12. 2021 (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), 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.

Podľa § 61 ods. 1 až 6 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

---

21a) Napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

37. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to: či došlo k prerušeniu daňovej kontroly zákonným spôsobom, či doba trvania daňovej kontroly neprekročila zákonom stanovenú lehotu a či správca dane správne vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 39.185,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018, keď neuznal opodstatnenosť práva na odpočítanie dane uplatneného na základe faktúr vystavených dodávateľom - spoločnosťou MAPS, s.r.o., pričom sporné boli faktúry č. 18001 zo dňa 02. 02. 2018, dátum dodania 02. 02. 2018, mrazené kuracie prsia SEARA, v množstve 22.008 kg, základ dane 76.807,92 eura, DPH 20 % 15.361,58 eura, celkom 92.169,50 eura, dodací list, doklad - príjem cudzích ukladateľov č. CP/208/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad skladovateľa MRAZIARNE a. s. Sládkovičovo, č. 18002 zo dňa 07. 02. 2018, dátum dodania 07. 02. 2018, mrazené kuracie prsia EXP:08/05/2019, v množstve 21.000 kg, základ dane 73.290 eur, DPH 14.658 eur, celkom 87.948 eur, dodací list, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18006 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 10.915,92 kg, základ dane 28.163,07 eura, DPH 5.632,62 eura, celkom 33.795,58 eura, dodací list č. 55/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o., č. 18007 zo dňa 23. 02. 2018, dátum dodania 23. 02. 2018, bravčové karé vákuovo balené, miesto vykládky: Veľká Mača, v množstve 6.847,93 kg, základ dane 17.667,66 eura, DPH 3.533,53 eura, celkom 21.201,19 eura, dodací list č. 51/18, podľa ktorého bol tovar prijatý na sklad Deák, spol. s r.o.

38. Súd sa v prvom rade vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly. Túto vyhodnotil ako nedôvodnú, keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola bola začatá 18. 06. 2018 (v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole) a ukončená bola dňa 28. 01. 2020 (dňom doručenia protokolu). Keďže v priebehu daňovej kontroly nastala situácia, kedy bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, konkrétne nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“), daňová kontrola bola prerušená odo dňa 01. 04. 2019 až do dňa 04. 12. 2019 (oznámenie zo dňa 09. 12. 2019). Vychádzajúc z celkového času trvania daňovej kontroly po zohľadnení času, počas ktorého bola daňová kontrola

prerušená, správny súd konštatuje, že celkový čas trvania daňovej kontroly nepresiahol jeden rok (daňová kontrola prebiehala v období od 18. 06. 2018 do 31. 03. 2019, od 05. 12. 2019 do 28. 01. 2020, čo je celkovo 340 dní). K tvrdeniu žalobcu, že spôsob a rozsah daňovej kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, pričom samotné prerušenie kontroly musí byť v súlade so zákonom č. 442/2012 Z. z., správny súd uvádza, že v danom prípade nemožno aplikovať ustanovenia zákona č. 442/2012 Z. z., keďže tento sa nevzťahuje na daň z pridanej hodnoty (§ 3 ods. 2 písm. a/ zákona č. 442/2012 Z. z.). Ohľadom spĺňania požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, správny súd vytýka, že žalobca nesplnenie týchto požiadaviek v žiadnom rozsahu nerozvinul, ako ani neuviedol, v čom by daňová kontrola tieto požiadavky spĺňať nemala, preto správny súd na uvedené námietky nemohol ani prihliadať. Nie je úlohou správneho súdu dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu žalobcu. Správny súd mal v uvedenej súvislosti za to, že správca dane neporušil žiadne zákonné ustanovenia a ani nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, keď pri prerušení daňovej kontroly postupoval podľa ustanovenia § 61 daňového poriadku, pričom deň prerušenia daňovej kontroly bol stanovený ako deň nepredchádzajúci dňu, ku ktorému bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly odovzdané na poštovú prepravu žalobcovi. K dátumu, ktorý stanovil správca dane ako deň, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly správny súd uvádza, že i v tomto prípade postupoval správca dane v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku, keď tento deň bol dňom doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správcovi dane. V tejto súvislosti je potrebné dať do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C- 186/20, z ktorého jednoznačne vyplýva, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

39. K námietkam žalobcu ohľadne vyrubenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 správny súd uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach uvedených v bode 37 tohto rozsudku vystavených spoločnosťou MAPS, s.r.o. ako dodávateľom tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaneho a vyššie uvedeného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa prostredníctvom dožiadaného správcu dane a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s predmetným tovarom sa obchodovalo aj v ďalšom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, ktorý správca dane riadne zistil a identifikoval vychádzajúc z informácií získaných od subjektov tvoriacich jednotlivé články obchodného reťazca.

40. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Ich splnenie je správca dane oprávnený preveriť daňovou kontrolou. Zákon č. 222/2004 Z. z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

41. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal. Je však akceptovateľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný, prípadne rozhodujúci dôkaz.

42. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

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.

Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

43. Judikatúra Najvyššieho súdu SR zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však 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 uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, I Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017).

Z novšej judikatúry správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. 05. 2022, týkajúci sa obchodu s kuracím mäsom, z ktorého vyplýva, že sťažovateľova námietka proti jeho zaťaženiu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu viď citované rozhodnutia vyššie). Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií.

44. Uvedené je možné subsumovať na daný prípad, kedy v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v bode 2 tohto rozsudku. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

45. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločnosti MAPS, s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (mrazené kuracieho mäsa a bravčové karé) žalobcovi podľa faktúr uvedených v bode 2, resp. 37 tohto rozsudku, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané od dožiadaných daňových úradov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj iné poznatky, z iných daňových kontrol, a tiež poznatky získané zo správ Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Galanta, ako aj výsluchu svedka a nahliadnutia do elektronického spisu v informačnom systéme ISFS.

46. Žalobca si v zdaňovacom období február 2018 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom MAPS, s.r.o. (faktúry špecifikované v bode 2 tohto rozsudku), predmetom fakturácie bola kúpa mrazeného kuracieho mäsa a bravčové karé. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom a bravčovým karé bol realizovaný

v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaných obchodov, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v obchodnom reťazci obchodujúcom s predmetným kuracím mäsom a bravčovým karé síce priamy dodávateľ žalobcu potvrdil zrealizovanie obchodu a preukázal ho, avšak nebolo preukázané, že u predchádzajúceho článku tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane. Konkrétne, v preukázanom obchodnom reťazci: FROZEN NR s.r.o. - MAPS, s.r.o. - žalobca, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH u daňového subjektu FROZEN NR s.r.o., ktorý je nekontaktný, za rok 2018 neboli u tohto subjektu evidované žiadne zásoby v MRAZIARŇACH a.s. Sládkovičovo, ako aj zmluvný vzťah bol ukončený už v roku 2017. Zmluvný vzťah so spoločnosťou Deák, spol. s r.o. uzatvorený nemal a za mesiac február 2018 si daňové priznanie nepodal, posledné daňové priznanie DPH bolo podané za zdaňovacie obdobie november 2017. Rovnako tak táto spoločnosť nepodala ani daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za roky 2017 a 2018. Pochybné boli aj okolnosti zmeny spoločníka a konateľa spoločnosti FROZEN NR s.r.o., ktorým v čase sporných faktúr bol p. O. R. a na toho previedol spoločnosť R. S., konateľ spoločnosti Frozer s.r.o., ktorý vystupuje ako sprostredkovateľ pre spoločnosť MAPS, s.r.o., avšak komunikáciu so spoločnosťou FROZER NR s.r.o. poprel. P. R. vo svojom vyjadrení uviedol, že bývalý vlastník spoločnosti ho požiadal o povolenie pre pána D. M., občan Q., aby riadil činnosť slovenskej spoločnosti, ale práve kvôli zlému zdravotnému stavu nemohol dohliadať na to, ako p. D. M. vykonáva svoju činnosť v spoločnosti. Naproti tomu p. R. S. k prevodu obchodného podielu uviedol, že firmu predal na základe inzerátu z dôvodu ukončenia aktívnej podnikateľskej činnosti na Slovensku. Nový konateľ prejavil záujem podnikat' v činnosti, ktorú mali uvedenú v živnostenskom liste. Pochybnou je aj tá skutočnosť, že spoločnosť MAPS, s.r.o. nie je tiež ukladateľom tovaru u skladovateľa Deák, spol. s r.o. a nie je obchodným partnerom spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, v dôsledku čoho nebolo preukázané reálne nadobudnutie tovaru zo strany spoločnosti MAPS, s.r.o. od dodávateľa FROZER NR s.r.o., a teda ani reálne dodanie tovaru žalobcovi. Dokonca napriek príslubu neboli preukázané ani žiadne e-mailové objednávky a spoločnosť MAPS, s.r.o. oprávnenie na vykonávanie činnosti, ktoré súvisia s obchodnými transakciami, na ktoré si žalobca uplatnil právo na odpočet dane z pridanej hodnoty získala až odo dňa 06. 03. 2018 (kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi / maloobchod/ alebo iným prevádzkovateľom živnosti /veľkoobchod/).

47. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa MAPS, s.r.o., že jeho dodávateľ predmetné obchody potvrdil, vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH ešte nedokazuje, že im v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť. Predloženie dokladov je totiž len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom.

48. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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 dôvodný“.

49. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru od týchto spoločností, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom a bravčovým karé nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19. 09. 2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, ktorú sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Tiež nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť ďalších v reťazcoch figurujúcich dodávateľov a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

50. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

51. Je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly správcou dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

52. V podanej žalobe žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnú úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právnou úpravou dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty

zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené.

Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo. Z tohto dôvodu nie je zrejmé a žalobca nepreukázal, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľov deklarovaných na faktúrach nimi vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom konal v dobrej viere, resp. že vedel alebo mal vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

53. Čo sa týkalo poukazu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2018 bod 40, správny súd uvádza, že preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočnenie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný však aj charakter zdaniteľného plnenia. Ako už bolo uvedené vyššie odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Súdna prax jednoznačne ustálila, že dôkazné bremeno v prípade preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia leží na pleciah daňového subjektu. Pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nie je postačujúce iba predloženie faktúry, dodacích listov, výpisu z účtu, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenu. V prípade správcom dane preukázateľne spochybnených uskutočnených zdaniteľných plnení je prechod dôkazného bremena na plecia daňového subjektu ústavne konformný. Navyše takýto zásah do autonómie jednotlivca je odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (viď. rozhodnutie Ústavného súdu SR II. ÚS 705/2017).

Dodanie tovaru alebo služieb, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu, čo odzrkadľuje aj žalobcom namietaný rozsudok. Avšak z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke, ale aj materiálnej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Žalobca tak bol povinný pri dodávkach tovaru preukázať skutočnú realizáciu dodávok tovaru od jeho dodávateľa, čo v danom

prípade bolo zo strany správcu dane, ako aj žalovaného spochybnené a to na základe vykonaného dokazovania. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na novšiu judikatúru, týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu, ako napr. sp. zn. 1Sžfk/16/2019, sp. zn. 2Sžfk/46/2018, sp. zn. 10Sžfk/26/2019.

Ohľadom poukazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/22/2016, správny súd úplne súhlasí s tým, že ak správca dane nedostatočne vysvetlí v odôvodnení rozhodnutia svoju správnu úvahu ohľadom určitej okolnosti, ktorú namietne daňový subjekt, ide o neodstraniteľnú vadu konania spôsobujúcu arbitrárnosť rozhodnutia. Uvedené správny súd aplikoval v minulosti v rámci svojho rozhodnutia aj vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/1/2020, týkajúcej sa žalobcu, kedy rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, vytykajúc práve nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, ako aj jeho zmätočnosť. Predmetné právne posúdenie však nemožno aplikovať na rozhodnutia preskúmané v predmetnom súdnom konaní (t.j. 21S/7/2021), majúci pritom za to, že správca dane, ako aj žalovaný dostatočne vysvetlili v odôvodnení svojich rozhodnutí svoju správnu úvahu ohľadom žalobcom namietaných okolností. Samotná skutočnosť, že žalobca sa s takýmto odôvodnením nestotožňuje, nemôže založiť nedostatočné zdôvodnenie napadnutého rozhodnutia, preto aj túto námietku správny súd vyhodnotil za nedôvodnú.

54. S poukazom na uvedené súd po preskúmaní dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 25. 08. 2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 39.185,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 08. 2020 potvrdil. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihladať.

Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. 01. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. 04. 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

55. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

56. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

57. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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