

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-21S/77/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200569
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 12. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Tóth
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:4021200569.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Tóth a sudcov Mgr. Milady Artnerovej a JUDr. Martina Hraboša, v právnej veci žalobcu: A., B. B. C., B. B. D. E. XXXX, XXX XX, F.: XX XXX XXX, právne zastúpený: kaduc & partneri s.r.o., so sídlom G. H. X, XXX XX G., IČO: 50 290 762, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101551417/2021 zo dňa 23.08.2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd žalobu z a m i e t a.
- II. Správny súd žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad H. (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až september 2015, november 2015 a december 2015, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 28.01.2019. Daňová kontrola začala dňa 07.12.2016.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 102424499/2019 zo dňa 23.10.2019 (ďalej len „rozhodnutie zo dňa 23.10.2019“), 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 účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2015 rozdiel na DPH vo výške XX.XXX,XX eura.

3. Žalobca podal voči uvedenému rozhodnutiu zo dňa 23.10.2019 odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 101184773/2020 zo dňa 16.07.2020 toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný preskúmaním rozhodnutia zo dňa 23.10.2019 dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, dokazovanie, ktoré vykonal správca dane neposkytovalo dostatok dôvodov na vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPH a odôvodnenie rozhodnutia zo dňa 23.10.2019 bolo nedostatočné. Žalovaný uložil správcovi dane v ďalšom konaní vykonať dokazovanie zamerané na preverenie a vyhodnotenie prepravy tovaru a jeho skladovanie a taktiež úhradu dodávateľských faktúr.

4. Správca dane výzvou zo dňa 07.09.2020 vyzval žalobcu na predloženie dokladov a dôkazov. Žalobca doručil správcovi dane dňa 06.10.2020 v elektronickej podobe na USB kľúči:

- účtovný denník od 01.01.2015 do 31.12.2015,
- vedľajšie knihy od 01.01.2015 do 31.12.2015 B. A. I. B., J. B., K. B., A. L. B., L. G. B., J. B. M. B., I. B.,
- výpisy z bankového účtu z D., N.. IBAN č. B. XXXX XXXX XXXX XXXX XX podľa úhrad jednotlivých faktúr,
- interné doklady o kompenzácií a dodávateľské doklady O. L. G. B. P. XXXXXXXX A.. M. B. I. XXXXXXXX. A., M. B., I. XXXXXXXX, A., M. P. B., I. XXXXXXXX, A., M. B. I. XXXXXXXX, D. P. D., D. Q., M. B., I. XXXXXXXX, D. P. D., M. B..

Doklady deklarujúce prepravu tovaru do skladových priestorov žalobcu alebo do prenajatých skladových priestorov neboli predložené.

5. Na základe zistených skutočností správca dane rozhodnutím č. 100563923/2021 zo dňa 09.04.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), opätovne vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2015 rozdiel na DPH vo výške XX.XXX,XX eura.

6. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015 z dodávateľských faktúr od dodávateľa:

- A. L. B., B. X, XXX XX R., F.: XXX XXX XX (ďalej len „A. L. B.“), v celkovej výške XX XXX,XX eura,
- A. I. B., S. XXX, XXX XX Q., F.: XXXXXXXX (ďalej len „A. I. B.“) v celkovej výške X.XXX,XX eura.
- L. G. B., I. XXX, XXX XX B., F.: XXX XXX XX (ďalej len „L. G.“), v celkovej výške XXX,XX eura
- I. B., C. XX, XXX XX H., F.: XX XXX XXX (ďalej len „I. B.“), v celkovej výške X XXX,XX eura.

7. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 101551417/2021 zo dňa 23.08.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II.

Správna žaloba

8. Žalobou doručenu Krajskému súdu v Nitre dňa 15.10.2021 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“).

9. Žalobca predovšetkým namietal nezákonné trvanie daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pri ktorom žalovaný a správca dane obchádzali zákon s cieľom predĺžiť jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly. Žalovaný, resp. správca dane daňovú kontrolu niekoľkokrát prerušil, pričom po odpočítaní dní prerušenia trvala kontrola 359 dní a bola ukončená formálne tesne pred koncom maximálnej lehoty. Obchádzanie zákona videl žalobca v opakovanom niekoľkokomesačnom prerušovaní daňovej kontroly, v predčasnom vydaní protokolu, tak aby bola dodržaná jednoročná lehotá, s tým, že úkony ktoré mali byť vykonávané počas daňovej kontroly vykonal žalovaný počas vyrubovacieho konania. Tento fakt potvrdzuje aj chronologický rozpis vykonaných úkonov počas daňovej kontroly s porovnaním s chronologickým rozpisom vykonaných úkonov počas vyrubovacieho konania. Porovnaním týchto rozpisov je na prvý pohľad vidieť, že najpodstatnejšie zistenia boli realizované až počas vyrubovacieho konania a nie počas daňovej kontroly. Daňová kontrola spolu s vyrubovacím konaním trvala neprimerane dlho, konkrétne 4 roky, 9 mesiacov a 2 dni. Následkom nezákonného trvania daňovej kontroly je nezákonnosť protokolu ako aj všetkých nadväzujúcich rozhodnutí.

10. Žalobca poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/31/2020, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného týkajúce sa zdaňovacieho obdobia november 2017, kedy taktiež išlo o nekontaktnosť dodávateľov žalobcu, najmä dodávateľa FROZER s.r.o. (pozn. súdu, v uvedenom zdaňovacom období išlo o iné skutkové okolnosti z inej daňovej kontroly, rozsudok bol zrušený rozhodnutím NSS SR sp. zn. Sžfk/42/2021, preskúmané rozhodnutie bolo opätovne zrušené rozsudkom SpS BA sp. zn. 1Sf/36/2024).

11. Žalobca je presvedčený, že v rámci svojej obchodnej činnosti postupoval plne v súlade s odbornou starostlivosťou pri overovaní obchodného partnera a v relevantnom čase nič nenasvedčovalo tomu, že

žalobca sa stane obeťou podvodu v dodávateľskom reťazci, v dôsledku čoho bude voči nemu vyrubený aj vysoký rozdiel dane. Obchodní partneri žalobcu figurovali v obchodnom registri, mali platné DIČ ako aj IČ DPH, konali prostredníctvom konateľa, tovar bol riadne dovezený do prevádzky žalobcu, za tovar bolo riadne zaplatené bankovým prevodom, dodávateľa nefigurovali v Zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie DPH. Žalobca nevie, ako viac by mal overovať svojich obchodných partnera a je toho názoru, že jeho dôkazné bremeno bolo riadne splnené a vyčerpané. Žalobca taktiež trval na tom, že žalovaný sa zavineniu, vedomosti alebo možnosti vedomosti žalobcu v rozpore s relevantnou judikatúrou ako aj v rozpore so zrušujúcim rozsudkom Krajského súdu v Trnave v obdobnej veci žalobcu nijako nevenoval a v tomto smere nevykonával dokazovanie, čo je taktiež dôvodom na zrušenie napadnutých rozhodnutí. Žalobca poukázal na rozsiahlu judikatúru slovenských súdov, ako aj Súdneho dvora EU týkajúcu sa preukazovania účasti daňového subjektu na daňovom podvode.

12. Žalobca ďalej uviedol, že existujú ďalšie dôkazy, ktoré žalovaný nevykonával a preto napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie, vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Poukázal na konanie, vedené na veterinárnej správe, v rámci ktorého mali byť odoberané vzorky konkrétneho tovaru, ktorý bol spochybnený správcou dane.

13. K dodávateľovi Danis Food s.r.o. žalobca uviedol, že správca dane nemal skúmať sídlo a konateľov nástupníckej spoločnosti, ale mal skúmať reálnosť dodávok tovaru v roku 2015, žalobca nemal vedomosť o tom, že by správca dane skúmal reálnosť sídla v relevantnom zdaňovacom období. Výpoveď svedka p. L. A. vyložil v neprospech žalobcu, keď poukázal na rozpor jeho výpovede s tvrdeniami novej konateľky p. K. T. Dôležitá je aj časová súvislosť, pretože daňová kontrola sa vykonávala za zdaňovacie obdobie roka 2015, pričom p. K. T. bola konateľom od 23.12.2015 do 17.05.2016. Vypočúvaná ako svedok bola až v roku 2017, kedy už nebola konateľkou a spoločnosť A. I. B. už neexistovala. Je preto pochopiteľné, že na otázku správcu dane bývalá konateľka odpovedala tak, že nevie kde sú dokumenty a že nimi nedisponuje. Vzhľadom na uvedené je nepochybné, že rozpor medzi výpoveďami svedkov neexistoval. Aj v prípade dodávateľa Danis Food s.r.o. platil žalobca za dodávky tovaru prevodom na účet, pričom správca dane nesprávne vyhodnotil, že dodávateľ Danis Food s.r.o. deklaroval, že neprijal žiadne plnenia. Platbou na bankový účet dodávateľa je vyvrátený záver správcu dane o neprijatí žiadnych plnení dodávateľom. Vo vzťahu k dôkazom v prospech žalobcu treba poukázať aj na to, že bolo preukázané, že tento dodávateľ vlastnil technické vybavenie na prepravu tovaru žalobcovi, konkrétne napr. vozidlá DAF 12t mraziarenský, IVECO 7,5 t mraziarenské a IVECO 3,5 t mraziarenské, mal aj sklad vo D., ďalej bol riadne registrovaným subjektom na regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Komárno ako sprostredkovateľ obchodu a prepravca, preto nič nenasvedčovalo tomu, že by si tento dodávateľ v budúcnosti neplnil svoje daňové povinnosti. Dodávanie tovaru od tohto dodávateľa potvrdila aj svedkyňa p. O. N., ktorá vo svojej svedeckej výpovedi uviedla, že s p. A. žalobca obchodoval niekoľko rokov.

14. K dodávateľovi GALLEX TRADE s.r.o. žalobca uviedol, že správca dane len stroho konštatoval nekontaktnosť nástupníckej spoločnosti v roku 2017, nijako však neskúmal relevanciu ani možnosti dodávateľa v čase realizácie plnenia. Tovar od dodávateľa GALLEX TRADE s.r.o. prevážal reálny prepravca, ktorého správca dane neskúmal, a za tovar bolo zaplatené prevodom na účet a realizáciu obchodov potvrdila okrem iného aj svedkyňa p. O. N.. Žalobca realizoval obchody s dodávateľom GALLEX TRADE s.r.o. prostredníctvom ich obchodného zástupcu p. U. E. a prostredníctvom prokuristu p. V. G.. Správca dane nevykonával dôležité dokazovanie vo vzťahu k týmto osobám v rámci daňovej kontroly, ale vykonával toto dokazovanie až vo vyrubovacom konaní, čím obchádzal zákon a maximálnu lehotu na vykonanie daňovej kontroly. Svedok p. V. G. potvrdil obchodovanie so žalobcom. Svedok zároveň uviedol, že tovar skladovali v mraziarni v B.. Potvrdil, že konkrétne jednania prebiehali s p. O. N.. Súčasne označil, že pri nakladaní tovaru boli prítomní zamestnanci E. B. N., vodič spoločnosti L. G. B.. Svedok súčasne potvrdil, že p. U. E. bol ich obchodný zástupca, ktorý vykonával prepravu tovaru. Potvrdil, že objednávky sa vykonávali telefonicky alebo mailom. Realizovali ich buď zamestnankyne spoločnosti, pán E. alebo pán G.. Správca dane vo vyrubovacom konaní vypočul aj konateľa spoločnosti L. G. B. M. Q. K.. Svedok potvrdil, že spoločnosť mala kancelárske priestory v B. a skladovacie priestory v mraziarni v B.. Potvrdil aj, že spoločnosť zamestnávala okolo 8 zamestnancov. Svedok najprv uviedol, že pravdepodobne obchodovali so žalobcom, avšak počas výsluchu konkrétnejšie potvrdil, že jednania a objednávky uskutočňoval pán G. (prokurista). Potvrdil aj, že platby boli realizované bankovým prevodom.

15. K dodávateľom Frozer s.r.o. a Konex SK s.r.o. (pozn. súdu J. B. B. nebol dodávateľom v preskúvanom zdaňovacom období) žalobca uviedol, že správca dane sa nadbytočne venoval prevodu obchodného podielu zo dňa 14.3.2017 pri Frozer s.r.o. (teda dva roky po uskutočnení relevantných obchodov) a rovnako nadbytočne skúmal následných spoločníkov alebo konateľov. Správca dane však nijako nepreveroval ani nevyvrátil dôkazy v prospech žalobcu vzťahujúce sa na relevantné zdaňovacie obdobia roka 2015. Osobitne však žalobca poukázal na to, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že dodávateľ Frozer s.r.o. podľa rozhodnutia RVPS H. vykonával obchodnú činnosť s potravinami, čo plne korešponduje s dodávaným tovarom pre žalobcu.

16. Svedok p. W. M. správcovi dane okrem iného potvrdil, že spoločnosť Frozer s.r.o. bola v roku 2015 fungujúcou spoločnosťou, ktorá sa zaoberala obchodnou činnosťou s potravinami, a to maloobchodom aj veľkoobchodom; potvrdil, že ako spoločnosť mali dodávateľov a odberateľov na kuracie prsia, čím potvrdil reálne vykonávanie činnosti v relevantnom období; mala zriadenú predajňu v H. na adrese C. XX; zamestnávala 4 –5 zamestnancov; účtovníctvo viedla spoločnosť N. H. B. D. H.; účtovné doklady boli odovzdané novému konateľovi. Správca dane nevypočul bývalých zamestnancov tohto dodávateľa, nevypočul účtovnú firmu, neskúmal predajňu a kapacitné možnosti dodávateľa v relevantnom čase ani dokumenty odovzdávané pred notárom. Ide o hrubé pochybenia správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že tento dodávateľ bol evidovaný v databáze skladovateľov v roku 2015 v MRAZIARNE, a.s. B.. Súčasne sú závery správcu dane v rozpore s obsahom administratívneho spisu, pretože svedok p. W. M., konateľ dodávateľa v relevantnom období, jednoznačne potvrdil dodávanie tovaru žalobcovi. Konkrétne tento dodávateľ uviedol, že jednal s p. O. N.. Potvrdil aj platby realizované cez bankový účet, čo korešponduje s tvrdeniami žalobcu a svedkyne p. O. N.. Správca dane tieto dôkazy spochybňoval z dôvodu, že svedok nebol stopercentne presný pri svojej výpovedi. Neprihliadal však na to, že svedok vypovedal dňa 18.09.2019 o skutočnostiach pred štyroch rokov v roku 2015.

17. K dodávateľovi DANER Gastro s.r.o. žalobca uviedol, že správca dane nesprávne vykladal skutočnosti nezávislé od vôle žalobcu v neprospech žalobcu, a to napriek existujúcej rozsiahlej judikatúre v tejto oblasti. Správca dane vo vzťahu k tomuto dodávateľovi neskúmal dôležité skutočnosti, najmä platbu na účet dodávateľa; reálne možnosti žalobcu prijať dodávky tovaru v jeho skladoch, existenciu zamestnancov dodávateľa, neskúmal spôsoby prepravy tovaru, detailne neskúmal to, že miestnym zisťovaním zo dňa 27.07.2016 bolo zistené, že ICE - BERG SLOVAKIA spol. s .r.o., G. XX, XXX XX R., F.: XXX XXX XX (ďalej len „ICE - BERG SLOVAKIA spol. s r.o.“) skladovala tovar spoločnosti DANER Gastro s.r.o. v roku 2015 na základe Zmluvy o nájme mraziarenských/chladiarenských priestorov č. XX/XXXX, nevypočul konateľa alebo zamestnancov skladovateľa tovaru ICE - BERG SLOVAKIA spol. s r.o., nevykonal dôkazy vo vzťahu k skladovaniu a preprave tovaru napriek vyššie uvedenému. Dodanie tovaru od dodávateľa DANER GASTRO s.r.o. žalobcovi bolo v rámci dokazovania potvrdené nielen nepriamymi dôkazmi, ale aj priamo výpoveďou svedka p. N. X..

18. Vzhľadom na vyššie uvedené je možné žalobné body zhrnúť do týchto okruhov

- a) nezákonne trvanie daňovej kontroly a vyrubovacieho konania
- b) nedostatočné zistenie možnej účasti žalobcu na daňovom podvode, vedomosť a zavinenie žalobcu s ohľadom na aktuálnu judikatúru SD EÚ
- c) nedostatočné zistenie skutkového stavu a nevykonanie ďalších dôkazov
- d) závery správcu dane sú v rozpore s administratívnym spisom a rozhodnutia sú nepreskúmateľné
- e) nesprávne právne posúdenie a porušenie ustanovení o konaní, z dôvodu, že žalovaný a správca dane nehodnotili dôkazy každý jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, ale selektovali ich tak, aby mohli rozhodnúť v neprospech žalobcu
- f) neoboznamovanie žalobcu so zisteniami správcu dane v priebehu daňovej kontroly a neumožnenie žalobcovi realizovať jeho právo byť prítomný na výsluchu svedkov a predkladať svedkom otázky

III.

Vyjadrenie žalovaného a žalobcu, ďalší priebeh súdneho konania

19. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 15.02.2022 zotrval na výroku napadnutého rozhodnutia, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Žalobca neuviedol v žalobe nové skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výrok rozhodnutia. Žalovaný ani prvostupňový orgán

nespochybnili existenciu tovaru, ale osoby deklarovaných dodávateľov, keďže tieto neboli vierohodne preukázané.

20. V preverovanom prípade bolo zistených množstvo nejasností, nezrovnalostí a nepravdivých tvrdení, ktoré odôvodnene spochybňujú pravdivosť žalobcových tvrdení o tom, že tovar v zmysle sporných faktúr mu dodali práve spoločnosti deklarované na faktúrach, a ktoré žalobca neodstránil a z tohto dôvodu mu nebolo priznané uplatnené odpočítanie dane.

21. Žalovaný opakovane poukazuje na to, že je výlučne na rozhodnutí žalobcu, koho si vyberie za svojho obchodného partnera, ale v prípade, že obchodný partner nevie dodanie tovaru preukázať predložením dokladov v takom rozsahu, v akom to od neho vyžaduje správca dane, čo znamená, že správca dane z predložených dokladov nevie realizáciu obchodného prípadu preveriť, dostáva sa žalobca vinou svojho obchodného partnera do dôkaznej núdze, ako to bolo v danom prípade (nekontaktné spoločnosti). Správca dane z dokladov, ktoré predložil žalobca nemal možnosť preveriť skutočnosť deklarované na dokladoch v takom rozsahu, aby mohol vysloviť záver, že spoločnosti Danis Food, s.r.o., Frozer s.r.o., DANER GASTRO s.r.o., GALEX TRADE s.r.o. dodali žalobcovi tovar (komodita mäso) v takom rozsahu, ako je to uvedené na vystavených dodávateľských faktúrach.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

22. Správny súd v Bratislave uvádza, že s odkazom na zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o správnych súdoch“) sa okrem iného zriadil aj Správny súd v Bratislave. § 3 ods. 1 Zákona o správnych súdoch uvádza, že správne súdy začnú svoju činnosť 1. júna 2023. V § 3 písm. b) zákona o správnych súdoch je ďalej uvedené, že „ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave.“ Predmetná právna vec tak prešla na Správny súd v Bratislave, bola pridelená senátu 4S a je vedená pod sp. zn.: NR-21S/77/2021. Na základe dodatku č. 4/2024 k rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 účinného od 21.05.2024, senát 4S koná a rozhoduje v zložení predsedníčka senátu JUDr. Lucia Tóth a členovia senátu Mgr. Milada Artnerová a JUDr. Martin Hraboš.

23. Správny súd v Bratislave (ďalej „správny súd“) ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu správnych orgánov v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP) a na pojednávaní konanom dňa 17.12.2025 vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu ako nedôvodnú s odkazom na § 190 SSP ju zamietol.

24. Podľa § 493e zák. č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

25. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníka s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

27. Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a

b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

28. Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.

29. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

30. Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a písm. c) zákona o DPH:

(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a), písm. c) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.

32. Správny súd vyhodnotil námietku týkajúcu sa nezákonného trvania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ako nedôvodnú. Daňová kontrola bola prerušená za účelom zabezpečenia MVI v dobe od 15.06.2017 do 18.04.2018 a od 03.07.2018 do 12.11.2018, pretože žalobca deklaroval dodanie tovaru z inej členskej krajiny, resp. v prípade niektorých dodávateľov boli konatelia príslušníci iného členského štátu a bolo nutné zabezpečiť ich výpoveď k preverovaným zdaniteľným obchodom. Správny súd posúdil prerušenie daňovej kontroly ako efektívne, pretože účelom bolo preverenie a získanie podstatných informácií týkajúcich sa preverovaných zdaniteľných obchodov žalobcu. Správny súd poukazuje aj na rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023, ktorý v rámci posudzovania efektívnosti medzinárodnej výmeny informácií v daňovom konaní dospel k záveru, že: „Účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom s získaním optimálnych informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merať účelnosť MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne. Ak sa žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach. Ak správca dane usúdi, že vnútroštátne šetrenia nestačia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domáhať preskúmania efektívnosti tohto postupu.“

33. V kontexte dĺžky prerušenia daňovej kontroly správny súd poukazuje taktiež na závery Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 - Hydina SK.

34. Čo sa týka námietky týkajúcej sa vykonávania úkonov počas vyrubovacieho konania, aj túto správny súd vyhodnotil ako neopodstatnenú. Je možné ustáliť, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje a správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru správneho súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vystali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere.

35. Správca dane výzvou zo dňa 10.12.2018 oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami a vyzval ho na predloženie dôkazov preukazujúcich tvrdenia k zisteniam správcu dane a k preukázaniu, že boli splnené podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 zákona o DPH. Žalobca požiadal, aby boli správcom dane vypočítané osoby, ktoré boli prítomné pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov, ako aj zástupcovia prepravných spoločností, ktoré zabezpečovali dopravu. Navrhol vypočítať aj svojich zamestnancov, ktorí boli prítomní pri manipulácii s tovarom. Žalobca však neuviedol žiadne konkrétne mená svedkov, ktorých žiadal vypočítať, ani ich vzťah ku konkrétnym zdaniteľným obchodom. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca až vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole označil konkrétnych svedkov, ktorých navrhol vypočítať, avšak v niektorých prípadoch bez uvedenia adresy bydliska, alebo miesta, kde sa tieto osoby zdržiavali. Správca dane po doručení vyjadrenia žalobcu vykonával úkony smerujúce k výsluchu žalobcom navrhnutých svedkov, resp. úkony smerujúce k zisteniu pobytu týchto svedkov za účelom ich predvolania. Správca dane taktiež prerušil vyrubovacie konanie a požiadal o výsluch žalobcom navrhnutého svedka v Českej republike českou finančnou správou. Je pravda, že správca dane vykonal určité úkony aj nad rámec navrhnutých výsluchov svedkov, avšak tieto úkony neboli vykonávané v takom rozsahu, že by nahrádzali samotný proces daňovej kontroly, ale mali predovšetkým potvrdiť žalobcom tvrdené skutočnosti ohľadne dodania tovaru (napr. výsluch p. X.).

36. Správca dane vykonal časť úkonov aj po zrušení rozhodnutia zo dňa 23.10.2019, a to na základe pokynov žalovaného uvedených v zrušujúcom rozhodnutí. Správny súd na tomto mieste poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2 až 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých 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. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodit' záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.

37. Rozhodovacia činnosť kasačného súdu (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25.04.2024) taktiež v zásade pripúšťa vykonávanie dokazovania aj vo vyrubovacom konaní (a to aj nad rámec návrhov účastníkov konania). Účelom vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní je pritom reagovať na námietky účastníka konania, a v tomto smere odstraňovať procesné vady a skutkové nedostatky daňovej kontroly, doplňovať zistenia v nej získané v snahe vydať zákonné meritórne rozhodnutie. Účel vyrubovacieho konania a daňovej kontroly však nie je rovnaký, vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Nie je preto prípustné, aby správca dane vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie v takom rozsahu/v takej miere, že by ním de facto vykonal daňovú kontrolu.

38. Správny súd považoval za neopodstatnenú aj námietku žalobcu, že správca dane nijako neskúmal zavinenie, vedomosť ani možnosť vedomosti žalobcu o podvodnom konaní v reťazci dodaní. K uvedenému správny súd uvádza, že síce správca dane a žalovaný v prvostupňovom rozhodnutí a napadnutom rozhodnutí uvádzajú, že bolo v záujme žalobcu prijať všetky opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho plnenia neboli poznačené daňovým podvodom, z čoho vyplýva, že správca dane pracoval aj s určitou indíciou o možnej účasti žalobcu na daňovom podvode, avšak z obsahu prvostupňového ako aj napadnutého rozhodnutia jednoznačne vyplýva, že daňové orgány postavili svoje rozhodnutia na

záveroch o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH a nepreukázaní dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Zistenia a postup daňových orgánov počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania boli jednoznačne vedené na preukazovanie tak formálnych ako aj materiálnych podmienok. Stručné úvahy o nedostatočnom prijatí opatrení týkajúcich sa účasti na daňovom podvode, nerobia rozhodnutia nezákonné, pretože z ich obsahu je možné jednoznačne odvodiť dôvody pre nepriznanie odpočtu DPH. Obdobný právny názor prijal aj Najvyšší správny súd SR napr. v rozsudku sp. zn. 8Sfk/21/2024 zo dňa 30.04.2025, kde v bode 56 uviedol nasledovné: „Uvedená argumentačná nejednoznačnosť, ktorá sa na prvý pohľad môže javiť ako zásadná zmätočnosť vo vzťahu k dôvodom nepriznania práva žalobcovi na odpočet DPH, by podľa názoru kasačného súdu zakladala dôvodnosť zrušenia preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa vtedy, ak by obe argumentačné línie, t. j. jednak argumentácia nesplnením hmotnoprávnych podmienok a popri nej existujúca argumentácia podvodným alebo zneužívajúcim konaním, boli ucelené a konzekventné a súčasne by sprievodným javom takéhoto prístupu bolo znemožnenie kontrolovanému daňovému subjektu efektívne uniesť a realizovať jeho dôkaznú povinnosť, čiže napr. ak by daňový subjekt počas daňovej kontroly a nadväzujúceho vyrubovacieho konania nemohol v procesnej interakcii so správcom dane jednoznačne ustáliť, ktorým dôkazným smerom sa konanie uberá, v čom konkrétne spočívajú pochybnosti správcu dane (či vo sfére splnenia hmotnoprávnych podmienok alebo vo sfére podozrenia účasti na daňovom podvode) a akými dôkaznými prostriedkami má podporiť svoje tvrdenia. Toto však podľa názoru kasačného súdu v prejednávanej veci nenastalo.“ Obdobný záver prijal aj Najvyšší správny súd SR v bode 47 rozsudku sp. zn. 6Sžfk/70/2020 zo dňa 26.04.2020, týkajúci sa zdaniteľného obdobia január 2016 u totožného žalobcu a v časti totožných dodávateľov (Danis Food s.r.o., Frozer s.r.o.), kde uviedol: „Irelevantná je potom aj obrana sťažovateľa odkazujúca na rozhodnutia SD EÚ ako aj judikatúru najvyššieho súdu týkajúce sa nároku na odpočet dane v prípade nevedomosti platiteľa dane o podvodnom konaní ostatných subjektov v dodávateľskom reťazci, keďže správca dane sťažovateľovi konanie jeho deklarovaných dodávateľov nijakým spôsobom nepričítal. Je pravda, že na niektorých miestach odôvodnenia sa žalovaný okrajovo zmienil o povinnosti daňového subjektu byť obozretný, či sa nezapája do podozrivých obchodných transakcií s ktorými môže byť spojený podvod na dani (toto jeho konštatovanie treba vykladať v zmysle načrtnutom v bode 37 tohto rozsudku), no akékoľvek konkrétne podvodné konanie deklarovaných dodávateľov pritom nebolo predmetom posudzovania zo strany správcu dane, ktorý sa vyslovene zameral iba na overenie reálnosti dodania tovarov. Uvedené rozhodnutia by boli pre správcu dane smerodajné navyše iba za predpokladu, že by sťažovateľom predložené doklady a dôkazy už na prvý pohľad a bez ďalšieho odôvodňovali a preukazovali nárok na odpočítanie dane (teda preukazovali reálnosť dodania tovarov), čo sa však v prejednanom prípade nestalo.“ Z uvedeného dôvodu správny súd poukazovanie žalobcu na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa preukazovania vedomosti platiteľa dane o podvodnom konaní v dodávateľskom reťazci posúdil ako irelevantné.

39. Správny súd posúdil ako neodôvodnenú aj námietku týkajúcu sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a absenciu vykonania nových dôkazov. Ako už správny súd uviedol, žalobca bol správcom dane opakovane vyzvaný na vyjadrenie a predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

40. V zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to (i) povinnosť tvrdiť a (ii) povinnosť svoje tvrdenie preukázať. Povinnosť tvrdiť, spočívajúca v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok, a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie, vyjadrujú dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno sa vzťahuje k preukázaniu tak formálnych ako aj materiálnych hmotnoprávnych podmienok.

41. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. Zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba nadobudla tovar (Ferimet, C-281/20, Kemwater ProChemie, C-154/20).

42. Správca dane, ako aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí skonštatovali, že žalobca nepreukázal, že mu tovar bol dodaný od deklarovaných dodávateľov a rovnako ani od inej zdaniteľnej osoby, čím spochybnili práve splnenie materiálnej hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice. Správny súd sa tak nestotožňuje s tvrdením žalobcu, ktorý tvrdí, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením faktúr vzťahujúcich sa k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu DPH. Vo všeobecnosti totiž samotná faktúra ani so všetkými zákonnými náležitosťami a doklad o jej úhrade, (ktoré sú formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe), nie sú postačujúcim dôkazom pre priznanie práva na odpočet DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočet DPH je vychádzať nielen z dokladov predložených platiteľom daní, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prejednávanom prípade nebola spochybnená formálna stránka predložených faktúr, ale samotné materiálne plnenie, ktoré sa malo na základe týchto faktúr uskutočniť a ktoré nevyplývalo ani z dokazovania vykonaného správcou dane.

43. Správny súd súhlasí so žalobcom, že nekontaktnosť dodávateľov, resp. ich neskorších zánik, zmena obchodného mena, alebo sídla, nemohla byť kladená žalobcovi na farchu. Výsledkom však bolo, že sa ani z iných zdrojov, to znamená od dodávateľov uvedených na faktúrach, nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by napriek pochybnostiam správcu dane boli spôsobilé preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako deklaroval žalobca. Obdobný záver prijal aj Najvyšší správny súd SR v už vyššie spomenutom rozsudku sp. zn. 6Sžfk/70/2020 zo dňa 26.04.2020, týkajúcom sa zdaniteľného obdobia január 2016 u totožného žalobcu a v časti totožných dodávateľov, v ktorom v bode 37 uviedol: „Čiastočne musí dať kasačný súd za pravdu sťažovateľovi v časti, v ktorej namietal zmätočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v bode 43, v ktorom mu krajský súd vytýkal nedostatočné preverenie jeho dodávateľov, keď podľa spisu títo až po spornom období začali v rámci svojich obchodných spoločností vykonávať zmeny v obsadení štatutárneho orgánu, sídla a i., v dôsledku ktorých boli označené za nedôveryhodné. Ani prípadná vedomosť sťažovateľa o plánovaných zmenách v obchodných spoločnostiach dodávateľov nebola preukázaná. Je pravda, že zmena konateľov prípadne ich nekontaktnosť nemôže byť v nijakom smere vyčítaná priamo sťažovateľovi (krajský súd sa ku takýmto konštatovaniam neuchýlil) no zmienené okolnosti nebolo možné ponechať bez povšimnutia, keď podstatne sťažili až znemožnili v čase výkonu daňovej kontroly vyťažiť osoby konateľov za účelom zistenia alebo preverenia podstatných skutočností potrebných pre riadne určenie dane. Zároveň platí, že výčitka nepreverenia si dodávateľov nemá zniet ako nesplnenie jednej z podmienok potrebných na odpočítanie dane. Ide skôr o apel krajského súdu na obozretnosť daňového subjektu aby mal na mysli, že ak dôjde k situácii, že nebude možné zaujať jasné stanovisko o dôvodnosti odpočítania dane iba na základe ním predložených dokladov, práve zanedbanie jeho obozretnosti v preverení dodávateľov ho môže v budúcnosti dostať do stavu dôkaznej núdze. V prvom rade je na zodpovednosti daňového subjektu s kým sa slobodne rozhodne vstúpiť do obchodnoprávných vzťahov a tým pádom aj znášať riziká ktoré také rozhodnutia so sebou nesú.“

44. Správny súd považuje za potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Z uvedeného vyplýva, že to mal byť predovšetkým žalobca, ktorý mal sám a iniciatívne predkladať správcovi dani relevantné dôkazy a navrhovať ich vykonanie.

45. Žalobca v žalobe uviedol ako nový dôkaz listiny zo správneho konania na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy (ďalej len „RVaPS“) D. L., v rámci ktorého malo dôjsť k preskúmaniu a kontrole

vzoriek odobratého kuracieho mäsa SEARA, pôvodom z Brazílie, ktoré malo byť dodané žalobcovi. S predložených dokladov vyplýva síce, že na RVaPS D. L. v mesiaci jún 2015, t.j. mimo kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, bola vykonaná skúška a kontrola vzoriek mrazeného kuracieho mäsa SEARA odobratá v skladoch žalobcu, avšak predložené listiny nijakým spôsobom nepreukazujú reálne dodanie tohto mäsa žalobcovi niektorým z deklarovaných dodávateľov. Uvedený dôkaz je tak na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok nároku na odpočet DPH irelevantný.

46. Podľa správneho súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepredložil správcovi dane dostatočné dôkazy týkajúce sa realizácie dodania, prepravy a uskladnenia jednotlivých dodávok tovaru. Správca dane ako aj žalovaný vykonali počas daňového konania a vyrubovacieho konania rozsiahle dokazovanie za účelom preukázania splnenia materiálnych hmotnoprávných podmienok.

Danis Food s.r.o.

47. V rámci výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že spoločnosť Danis Food s.r.o. bola zrušená bez likvidácie zlúčením, právnym nástupcom bola od 18.05.2016 spoločnosť FATIMKA s.r.o., G. C. XXXX/XX,XXX XX Y., F.: XXX XXX XX (ďalej len „FATIMKA s.r.o.“), ktorá bola dňa 26.07.2016 vymazaná z obchodného registra.

48. Zamestnanci správcu dane nahliadli do spisu daňového subjektu E. B., F.: XXXXXXXXX, v ktorom sa nachádzala zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 16.02.2017 z vypočutia svedka p. L. A., J. B. A. I. B.. M. L. A. uviedol, že doklady spoločnosti A. I. B. nemá k dispozícii, boli odovzdané novej konateľke spoločnosti p. T. K., účtovníctvo nemal uložené ani na technickom nosiči dát a už nemal žiadne doklady spoločnosti. Na meno účtovníčky sa nepamätal, napadlo ho meno G. B. N. U. J., bez bližšej identifikácie. Na názov účtovnej kancelárie sa tiež nepamätal. K obchodným činnostiam spoločnosti v roku 2015 sa nevedel vyjadriť, prehlásil, že kúpil tovar hydinové mäso, predal tovar, oni uhradili a dostal za to peniaze.

49. Zamestnanci správcu dane nahliadli aj do daňového spisu žalobcu týkajúceho sa vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobie január 2016 (v rámci inej daňovej kontroly), v ktorom sa taktiež nachádzala zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 20.02.2018 z vypočutia svedka p. L. A., za prítomnosti J. Y. M. F. A.. Vyjadrenia p. L. A. obsahovali informácie týkajúce sa prevažne zdaňovacieho obdobia január 2016. Svedok potvrdil, že spoločnosť v zdaňovacom období január 2016 vlastnila vozidlá DAF 12t mraziarenské, IVECO 7,5 t mraziarenské a IVECO 3,5 t mraziarenské. Od 23.12.2015 bola konateľkou spoločnosti p. K. T. L. A. ako dôvod predaja spoločnosti uviedol odchod do dôchodku. M. K. T. stretol v Maďarsku, previedol na ňu spoločnosť, presný dátum si nepamätal. Spoločnosť Danis Food s.r.o. nenahlasovala do elektronického systému RVaPS J. príchod zásielok - produktov živočíšneho pôvodu z iného členského štátu EÚ. Uvedené mäso nebolo kontrolované veterinárnymi orgánmi. Spoločnosť A. I. B. bola registrovaná na RVaPS J. len ako sprostredkovateľ a prepravca. Spoločnosť Danis Food s.r.o. nevlastnila skladové priestory vhodné na skladovanie mäsa a mäsových výrobkov, ale si prenajímala sklad vo D.. Podrobnejšie informácie k tomuto skladu si p. L. A. nepamätal. Správca dane dňa 29.05.2017 zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) č. XXXXXX/XXXX do Maďarska a požiadal o vypočutie konateľky spoločnosti A. I. B. M. K. T., ktorá počas vypočutia uviedla, že bola konateľkou A. I. B. v období od 23.12.2015 do 17.5.2016, spoločnosť nemala žiaden príjem, nemala informácie o dokumentácii spoločnosti, nemala pečiatku spoločnosti, nepoznala účtovníkov, ani účtovníctvo ani obchodných partnerov spoločnosti. Poznala syna majiteľa p. C. A., ktorý ju požiadal o to, aby bola konateľkou spoločnosti z dôvodu choroby C. otca. Neposkytla žiadne splnomocnenie na jednanie v mene spoločnosti, nepodpísala žiadnu zmluvu v mene spoločnosti a nehovorí po slovensky. Správca dane dňa 29.05.2017 zaslal žiadosť o MVI do Slovinska. Predmetom žiadosti bolo vypočutie p. X. L., J. I. B., ktorá bola zaniknutá s účinnosťou od 18.05.2016 v dôsledku zlúčenia. X. L., trvale bytom O. Z. XXX, E., B. C. s účinnosťou od 06.04.2016 bol jediným spoločníkom a aj konateľom B. I. B.. Dňa 21.07.2017 bola doručená odpoveď, v ktorej slovinská finančná správa uviedla, že po preverení registra obyvateľov bolo zistené, že osoba X. L. neexistovala, ako ani O. ulica v meste E..

50. Správny súd súhlasí, že p. L. A. vypovedal v čase, keď už nebol konateľom spoločnosti A. I. B., rovnako dáva za pravdu žalobcovi, že nemohol byť zodpovedný za ďalší vývoj v tejto spoločnosti, ani z výpovede svedka p. L. A. nebolo možné odstrániť pochybnosti o dodaní tovaru spoločnosťou Danis Food s.r.o. Svedok nevedel predložiť žiadne relevantné účtovné doklady za preverované zdaňovacie obdobie, účtovné doklady nebolo možné ani získať od novej konateľky spoločnosti p. K. T.. Žalobcom uvádzané tvrdenie, že platbou na bankový účet dodávateľa je vyvrátený záver správcu dane o neprijatí

žiadnych plnení dodávateľa vyhodnotil správny súd ako nesprávne. Samotná úhrada dodávateľskej faktúry nepreukazuje materiálne dodanie tovaru žalobcovi. Svedok p. L. A. sa nevedel vyjadriť k skladu vo D., kde mal byť tovar skladovaný. Z predloženej skladovej evidencie žalobcu nebolo možné presne určiť označenie tovaru, na dodacích listoch sa nachádzal iba podpis osoby, ktorá tovar vydala, avšak z neho nebolo možné túto osobu identifikovať. Z predložených dokladov taktiež nebolo možné určiť, ako došlo k preprave tovaru od dodávateľa k žalobcovi.

Frozer s.r.o.

51. V rámci výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že spoločnosť Frozer s.r.o. od 29.03.2017 zmenila obchodné meno a sídlo spoločnosti. Nové obchodné meno bolo Melter s.r.o., so sídlom J. H. XXX, R.. Spoločnosť na uvedenej adrese bola v čase vykonávania daňovej kontroly nekontaktná.

52. Správca dane v priebehu vyrubovacieho konania nahliadol do databázy skladových priestorov MRAZIARNE a.s. B.. Bolo zistené, že spoločnosť Frozer s.r.o. bola v databáze skladovateľov v priebehu roka 2015. V sklade pohyb tovaru bol vedený podľa dátumu, ďalej tam boli uvedené údaje o čísle dokladu, o pohybe tovaru, názov položky, šarža, expiračná doba, množstvo, merná jednotka a v poznámkach odberateľa a dodávateľa. V evidencii za rok 2015 bol uvedený ako odberateľ žalobca, ale dňa 30.04.2015 (kedy sa mala uskutočniť jediná dodávka v mesiaci apríl 2015) mu zo skladu nebol vydaný žiaden tovar, napriek tomu, že na predložennom dodacom liste č. XX a taktiež na doklade o prijatí tovaru na sklad u žalobcu bol dátum prijatia uvedený dátum 30.04.2015 (v uvedený deň nebol vydaný žiaden tovar od spoločnosti Frozer s.r.o.). Predložená faktúra č. XXXXX/XX zo dňa 30.04.2015 a dodací list k danej faktúre neobsahovali presné označenie tovaru.

53. RVaPS H. oznámila správcovi dane, že spoločnosť Frozer s.r.o. v roku 2015 vykonávala obchodnú činnosť s potravinami, podala Oznámenie o registrácii prevádzkarne na RVPS H., prevádzkareň - Diskont potravín, dátumu registrácie 11.09.2014, od 30.05.2016, druh vykonávanej činnosti: Distribúcia a preprava potravín. Pri registrácii uvedený subjekt zastupoval p. W. M. - J..

54. W. M. sa dostavil dňa 04.04.2017 k správcovi dane, kde oznámil zmenu konateľa a názvu B. I. B., predložil Zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 14.03.2017 a Protokol o odovzdaní účtovníctva. Jediným spoločníkom sa stal N. Z., nar. XX.XX.XXXX, bytom: L. [XX - XX, XXXX R. X J., E..

55. Dňa 28.09.2017 sa uskutočnilo vypočutie p. W. M., ktorý uviedol, že spoločnosť Frozer s.r.o. v roku 2015 vykonávala obchodnú činnosť s potravinami, v mene spoločnosti bol oprávnený konať len konateľ, spoločnosť mala zriadenú maloobchodnú predajňu v H. a skladovacie priestory boli zabezpečené zmluvne v Mraziarni v B., spoločnosť zamestnávala 4-5 zamestnancov, účtovníctvo viedla spoločnosť ATAX NR s.r.o. v H., účtovné doklady boli odovzdané novému konateľovi N. Z. na základe preberacieho protokolu, ktorého kópia bola predložená počas ústneho pojednávania. Doklady od 03.10.2013 do 14.03.2017 boli odovzdané pred notárom, fotokópiami z odovzdaných dokladov nedisponoval a nemal účtovníctvo uložené ani na technickom nosiči dát, na mená dodávateľov, od ktorých Frozer s.r.o. v roku 2015 tovar - kuracie prsia nakupoval, si bývalý konateľ nepamätal, väčšinou nakupoval od slovenských dodávateľov, neuviedol však ani jedného dodávateľa. Na základe žiadosti o MVI maďarská finančná správa oznámila dňa 25.05.2018 správcovi dane, že N. Z. nie je v Maďarsku daňovým subjektom, nebolo možné s ním nadviazať kontakt a na základe predvolania sa na výsluch nedostavil.

56. Na základe žiadosti o MVI zo dňa 09.07.2019 bol opätovne vypočutý svedok p. W. M.. Svedok si už na presnú spoluprácu so žalobcom nespomínal, ale slovne potvrdil, že faktúry vystavené spoločnosťou Frozer s.r.o. boli riadne zaúčtované a daň bola odvedená. Preukázať, že všetky faktúry boli zahrnuté v evidencii DPH t.j. záznamoch vedených v zmysle zákona o DPH nevedel z dôvodu, že nemal k dispozícii žiadne doklady. Od koho spoločnosť nakupovala tovar, hlavných dodávateľov a s kým komunikoval, vymenovať už nevedel, už si na to nespomínal. Za žalobcu jednal s p. N., ale či v roku 2015 už nevedel. Preprava väčšinou bola zabezpečená dodávateľom priamo k odberateľovi, alebo bola dodaná zo skladu Frozer s.r.o. Na miesto skladu v roku 2015 si nepamätal, presné miesta sú uvedené na výdajkách. Správca dane nemal k dispozícii predmetné výdajky. Platby boli realizované cez bankový účet. Svedok svoje tvrdenia o obchodnej činnosti žiadnymi dôkazmi nepreukázal, nevedel si spomenúť ani na svojich hlavných dodávateľov a žiadnym spôsobom nevedel definovať miesto skladovania tovaru napr. mesto, obec. Predložil len protokol o odovzdaní účtovníctva N. Z.. Svedok p. W. M. nijakým spôsobom neobjasnil zistené rozpory v dodávateľských faktúrach.

57. Podľa zamestnankyne žalobcu p. N. s p. M. už dávno a dlhodobo spolupracovali, stretli sa osobne a mali od neho ponuky na kuracie stehná, kuracie prsia, morčacie stehná, morčacie prsia. Spolupráca medzi nimi bola realizovaná cez telefón. Preprava tovaru závisela od množstva tovaru, pokiaľ sa jednalo o väčšie množstvo tak to zabezpečil dodávateľ prepravcom podľa dodávok a pokiaľ sa jednalo o menšie množstvá, ktoré mala spoločnosť Frozer s.r.o. uskladnené v mraziarňach v B., dopravu zabezpečoval

buď dodávateľ vlastnými autami alebo žalobca. V prípade zabezpečenia vozidlami žalobcu bola výdajka z Mraziarne a.s. B., keď prepravu zabezpečoval dodávateľ tak bol vystavený dodací list.

58. Ako bolo ďalej zistené počas miestneho zisťovania, manipulácia s tovarom prebiehala tak, že každá spoločnosť, s ktorou mala spoločnosť MRAZIARNE a.s. B. uzatvorenú zmluvu, bol povinný 24 hodín pred prijatím tovaru na sklad o tom informovať e-mailom. Tovar preberal skladník, U. E. N.. B., ktorý ho prekontroloval a po zaevidovaní na skladovú kartu o tom informoval zamestnankyňu p. C., ktorá následne vyhotovila príjemku tovaru na sklad u uvedeného skladovateľa. Vlastnícke právo k tovaru mohlo byť prevedené aj na iného skladovateľa, ktorý mal s MRAZIARNE a.s. B. uzatvorenú zmluvu o skladovaní. V uvedenom prípade sa zmena vlastníctva vyznačila označením na palete. Ak skladovateľ predal tovar inej spoločnosti, tovar si prišla vyzdvihnúť táto spoločnosť alebo prepravca. Žalobca nemal so spoločnosťou MRAZIARNE a.s. B. uzatvorenú zmluvu o skladovaní. Z predloženej skladovej evidencie Frozer s.r.o. nebolo preukázané, že bol tovar v zdaňovacom období vydaný žalobcovi.

59. Správny súd má za to, že uvedené zistenia, vyvracali vierohodnosť a preukázateľnosť predložených dokladov a odôvodňovali pochybnosti o pravdivosti údajov v nich uvedených.

DANER GASTRO s.r.o.

60. V prípade dodávateľa DANER GASTRO s.r.o. správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia zdaniateľných obchodov a zistil, že spoločnosti DANER GASTRO s. r. o., bola zrušená registrácia na DPH ku dňu 30.11.2016. Spoločnosť DANER GASTRO s. r. o. nepodala daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobia rok 2014, 2015 a 2016. Konateľom spoločnosti od 02.12.2014 bol V. C., R. X/X, R., S.. Uvedená osoba bola konateľom DANER GASTRO s.r.o. počas preverovaného zdaniateľného obdobia, ako aj počas vykonávania daňovej kontroly. Správca dane na základe MVI požiadal o vypočutie p. V. C.. Ako vyplynulo z odpovede španielskej finančnej správy, takúto osobu nebolo možné na základe informácii predložených slovenskou finančnou správou identifikovať. Zo zistení správcu dane taktiež vyplýva, že DANER GASTRO s.r.o. nemala od roku 2012 žiadnych zamestnancov. Správcovi dane sa nepodarilo so spoločnosťou DANER GASTRO s.r.o. nijako skontaktovať, v čase vykonávania daňovej kontroly mala virtuálne sídlo a so správcom dane nekomunikovala. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať ani s p. E. S., ktorému malo byť dňa 15.05.2015 vystavené plnomocenstvo na konanie v mene spoločnosti. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že táto osoba mala registrovaný pobyt na magistráte mesta Kladno. Taktiež sa nepodarilo kontaktovať osobu p. M. B., ktorý vystupoval ako obchodný zástupca DANER GASTRO s.r.o. V administratívnom spise sa nachádzalo plnomocenstvo udelené C. V. p. M. B.. Podpis C. V. mal byť podľa pečiatky uvedenej na plnomocenstve úradne overený na Obecnom úrade A. Q. dňa 30.01.2015. Po preverení tejto osoby, dátumu narodenia a rodného čísla bolo zistené, že takáto osoba neexistuje, resp. že uvedené rodné číslo patrí inej osobe. Zistenia týkajúce sa tejto spoločnosti považuje správny súd za závažné, spôsobujúce nedôveryhodnosť tohto deklarovaného dodávateľa a relevantne spochybňujúce tvrdenia žalobcu o obchodných vzťahoch a preverovaných zdaniateľných obchodoch. D. M. B., ako aj jediný mail zo dňa 23.06.2015 odosielaný z adresy „A.“, predložený žalobcom, tieto pochybnosti nijakým spôsobom nevyvrátili. Žalobca trval na tom, že so spoločnosťou DANER GASTRO s.r.o. spolupracoval prostredníctvom p. M. B., ktorý sa dostavil do sídla žalobcu, predstavil sa ako Business director spoločnosti a predložil poverenie na zastupovanie spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. Za žalobcu pri obchodných rokovaniach vystupovala zamestnankyňa O. N., objednávky sa vybavovali telefonicky, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ. Správca dane taktiež zistil, že spoločnosť DANER GASTRO s.r.o. nemala od roku 2012 zamestnancov. Vzhľadom na vyššie uvedené zistenia sa správny súd stotožňuje so záverom správcu dane, že doklady vystavené subjektom DANER GASTRO s.r.o. nepredstavovali hodnoverný dôkaz o uskutočnení zdaniateľných obchodov. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať so žiadnou osobou vystupujúcou v mene spoločnosti DANER GASTRO s.r.o., resp. ich existencia bola spochybnená. Je povinnosťou daňového subjektu, aby pri obchodných vzťahov odstránil všetko, čo by mohlo viesť k vzniku prípadných nejasností a rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera.

61. Daňový subjekt predložil jednotlivé výpisy z bankového účtu z D., N. na ktorých deklaroval platbu za faktúry č. XXXXXXXX, XXXXXXXX, XXXXXXXX, XXXXXXXX N. XXXXXXXX. Platby boli realizované na bankový účet IBAN: B. XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX.

62. Zamestnanci správcu dane v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu nahliadli do spisu daňového subjektu ICE - BERG SLOVAKIA, spol. s. r. o., z ktorého zistili, že uvedená spoločnosť skladovala tovar spoločnosti DANER GASTRO s.r.o. v roku 2015 na základe Zmluvy o nájme mraziarenských/

chladiarenských priestorov č. XX/XXXX. Nájom bol ukončený k 31.12.2015 na základe žiadosti spoločnosti.

63. Na dodacom liste k faktúre číslo XXXXXXXX vystavenej DANER GASTRO s.r.o. bolo uvedené evidenčné číslo auta A.. Podľa zistení správcu dane bol majiteľom a držiteľom predmetného vozidla od 14.11.2007 do 04.12.2015 p. N. X.. Ako vyplynulo zo svedeckej výpovede p. N. X. na základe zmluvy o prenájme flotily dopravných prostriedkov zo dňa 08.10.2012 prenajímal nákladné vozidlo ťahač návesu ev. č. A. a ďalšie vozidlá uvedené v prílohe M. X., B.. Preprava dňa 13.04.2015 bola realizovaná s motorovým vozidlom s evidenčným číslom A. pre DANER GASTRO s.r.o. na základe objednávky zo dňa 13.04.2015 č. objednávky XXXXX. M. X. si nepamätal s kým konkrétne komunikoval. Komunikácia prebiehala asi mailom. Na objednávke na mieste „vyhotovil“ je uvedené „administrátor“, t.j. chyba presné meno osoby, ktorá realizovala objednávku. Na dodacom liste k faktúre č. XXXXXXXX zo dňa 13.4.2015 bolo opätovne v časti „vyhotovil“ uvedené „administrátor“ a neidentifikovateľný podpis. Platba bola realizovaná cez bankový účet. Podľa objednávky č. XXXXX bolo miesto nakládky ICE - BERG SLOVAKIA spol. s r.o., G. XX, R., a miesto vykládky Mraziarne A. spol. s r.o. D. E.. Svedok sa nevedel vyjadriť, prečo je na predloženej výdajke-prevodke zo dňa 13.04.2015 s pečiatkou ICE - BERG SLOVAKIA spol. s r.o. uvedené v časti organizácia TENDER FOOD a ako odoberajúci útvar DANER GASTRO s.r.o. Taktiež sa nevedel vyjadriť či pre spoločnosť DANER GASTRO s.r.o. vykonali viac prepráv, mali 30 kamiónov a zákazníkov v roku 2015 asi do 1000. Výpoveď p. N. X. jednoznačne nepreukázala prepravu tovaru od DANER GASTRO s.r.o. k žalobcovi zo skladu spoločnosti ICE - BERG SLOVAKIA spol. s r.o. V mesiaci apríl 2015 malo byť realizovaných 5 dodávok kuracieho mäsa spoločnosťou DANER GASTRO s.r.o. Z výpovede svedka p. N. X. vyplýva, že pre DANER GASTRO s.r.o. realizovali iba prepravu dňa 13.04.2015, za ktorú vystavili faktúru č. X.. K ďalším realizáciám dopravy sa nevedel vyjadriť.

64. Uvedené zistenia, vyvracajú vierohodnosť a preukázateľnosť dokladov znejúcich na dodávateľa DANER GASTRO s.r.o. a odôvodňujú pochybnosť o ich pravosti a o pravdivosti údajov v ňom uvedených. Súčasne je taký dôkazný prostriedok nepresvedčivý, lebo nemožno jeho pravosť a pravdivosť údajov v ňom uvedených overiť v písomnom účtovníctve deklarovaneho dodávateľa. V rámci preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok dodania tovaru inou zdaniteľnou osobou sa osobitne stáva relevantnou obozretnosť podnikateľa v rámci získavania dokladov a dôkazov ohľadne totožnosti a oprávnenia osoby uzatvárajúcej a realizujúcej obchod konať za deklarovany dodávateľský subjekt. Medzi dodávateľom deklarovávaným na faktúre a skutočným dodávateľom musí byť preukázaná zhoda. Alternatívne je možné, že za dodávateľa plnenia môže byť považovaná aj iná zdaniteľná osoba než deklarovaná na faktúre, no aj táto musí byť zistená v rozsahu umožňujúcom urobiť záver o jej postavení ako zdaniteľnej osobe (vec Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021).

65. Správny súd posúdil aj námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu zamestnancov F. - R. B. B. B. C. k skladovaniu tovaru deklarovávaným dodávateľom DANER GASTRO s.r.o. za neopodstatnenú. Správca dane poukázal na skutočnosť, že samotné vypočutie zamestnancov F. - R. B. B. B. C. by nemalo vplyv na preukázanie reálneho dodania tovaru od deklarovaneho dodávateľa DANER GASTRO s.r.o. žalobcovi.

66. Správca dane taktiež poukázal na Mimoriadne núdzové opatrenie vydané Štátnou veterinárnou a potravinovou správou Slovenskej republiky dňa 23.11.2013, kde bol výrobca B. N. B.. A., Brazília uvedený ako výrobca, ktorý nespĺňal požiadavky na bezpečnosť potravín a z tohto dôvodu bol pozastavený predaj a distribúcia ich výrobkov. Žalobca predložil dodací list zo dňa 13.04.2015, na ktorom boli kuracie prsia SEARA od dodávateľa DANER GASTRO s.r.o. Žalobca si tak podľa správcu dane neplnil povinnosti vyplývajúce z nariadenia (ES) č. 178/2002, ktoré určuje všeobecné zásady vysledovateľnosti potravín na všetkých stupňoch výroby, spracovania a distribúcie. Fakturovaný tovar nebol dokladovaný dokumentáciou, ktorá by osvedčovala údaje o výrobcovi, ktoré je každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, ktorý vykonáva činnosť na akomkoľvek stupni výroby, spracovania a distribúcie potravín, povinný viesť s overiteľnou sledovanosťou podľa § 4 ods. 2 písm. e) zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách. Správny súd k uvedeným zisteniam správcu dane uvádza, že zistené skutočnosti ohľadom pôvodu tovaru, ako aj nesplnenia povinností žalobcu vo vzťahu k štátnej veterinárnej a potravinovej správe neboli skutočnosťami, ktoré by mali akýkoľvek vplyv na právo žalobcu na odpočet DPH. V prípade, ak žalobca porušil právne predpisy na úseku kontroly potravín, nesie sankčnú zodpovednosť na tomto úseku a nie na úseku práva na odpočet DPH. Správny súd poukazuje

aj na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, ktorý skonštatoval, že z práva Európskej únie nemožno vyvodit' povinnosť daňového subjektu ako odberateľa potravinových výrobkov overovať registráciu dodávateľov potravín podľa osobitných právnych predpisov a takúto povinnosť nemožno vyžadovať ani v rámci prevenčnej povinnosti v oblasti DPH (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Altic“ SIA, C-329/18 zo dňa 3. októbra 2019, body 44 až 47).

GALLEX TRADE s.r.o.

67. V rámci výkonu daňovej kontroly správca dane ďalej zistil, že spoločnosť GALLEX TRADE s.r.o., zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 14.10.2017 a právnym nástupcom sa stala spoločnosť Vigos ZETA s.r.o., D. XX, XXX XX H., F.: XXX XXX XX. Od 24.01.2018 došlo k zmene názvu a sídla spoločnosti na názov Soraida s.r.o., B. B. D. XX, XXX XX P.. Daňový subjekt nepodal daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovanie obdobia rok 2014, rok 2015, rok 2016. U spoločnosti Soraida s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobia február 2015, marec 2015, apríl 2015, máj 2015, jún 2015, júl 2015, august 2015, september 2015, október 2015, november 2015, december 2015. O daňovej kontrole bol vyhotovený protokol zo dňa 04.06.2018, z ktorého vyplývalo, že nebolo preukázané, že dodávatelia spoločnosti GALLEX TRADE s.r.o.: Danis Food s.r.o., NUBAKO s.r.o. (Konex SK plus s.r.o do 01.06.2016), Rubano s.r.o., ML TRADE EU s.r.o., SJ trading s.r.o., A.P.P.I spol. s r.o., LABET, s.r.o., FEGA FROST spol. s r.o., GAVARO, s.r.o., Melter s.r.o. (Frozer s.r.o. do 28.03.2017) TENDERFOOD AB, s.r.o., DANER GASTRO s.r.o., ALFA - R s.r.o., dodali tovar pre odberateľa GALLEX TRADE s.r.o.

68. Správca dane v priebehu vyrubovacieho konania nahliadol do databázy skladových priestorov MRAZIARNE a.s. B.. Bolo zistené, že spoločnosť GALLEX TRADE s.r.o. bola v databáze skladovateľov v priebehu roka 2015. V sklade bol pohyb tovaru vedený podľa dátumu, ďalej tam boli uvedené údaje o čísle dokladu, o pohybe tovaru, názov položky, šarža, expiračná doba, množstvo, merná jednotka a v poznámkach odberateľa a dodávateľa. V evidencii za rok 2015 je uvedený žalobca ako odberateľ iba v jednom prípade. Dňa 13.04.2015 a dňa 16.04.2015 (kedy mal byť dodaný tovar na základe faktúry č. XXXXXXXX N. P. XXXXXXXX) podľa databázy skladu spoločnosti GALLEX TRADE s.r.o. nebol vydaný žiaden tovar pre žalobcu. Predložené príjemky zo strany žalobcu neboli podpísané osobou, ktorá prijala tovar na sklad.

69. Žalobca k predmetnej spoločnosti zotrval na tvrdení, že spolupracoval so spoločnosťou GALLEX TRADE s.r.o., ktorú pri obchodných rokovaniach zastupoval buď dealer U. E. alebo prokurista spoločnosti p. V. G., za žalobcu pri obchodných rokovaniach vystupovala zamestnankyňa O. N., objednávky sa vybavovali telefonicky, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, tovar bol dopravený do skladových priestorov daňového subjektu, kde ho prevzali zamestnanci daňového subjektu. Faktúry za dodanie tovaru boli uhrádzané bankovým prevodom. Tovar bol následne dodávaný ďalej odberateľom žalobcu.

70. Na základe žiadosti žalobcu v prítomnosti splnomocneného zástupcu bola vypočítaná aj zamestnankyňa preverovanej spoločnosti p. O. N., ktorá sa vyjadrila, že komunikovali s p. E., ponuky mali telefonicky alebo osobne. M. N. tovar objednávala na základe ponuky a dopytu u p. E. alebo u p. G. mladšieho, tovar bol následne dodaný a dopravu zabezpečil dodávateľ.

71. Konateľ spoločnosti L. G. B. M. Q. K. sa počas výsluchu vyjadril, že spoločnosť mala kancelárske priestory v B. a skladovacie priestory v mraziarni v B., spoločnosť nevlastnila dlhodobý majetok, zamestnávala okolo 8 zamestnancov. Materiálne vybavenie nemali, toto ponúkala spoločnosť E. B. N.. Pravdepodobne obchodovali so žalobcom, presné obdobie, ani či dodali alebo prijali tovar nevedel. Jednania a objednávky uskutočnil p. G.. Faktúry vystavovali zamestnanci v kancelárii. Platby boli realizované bankovým prevodom. M. Q. K. sa nevedel k platbám vyjadriť a nevedel povedať ani hlavných dodávateľov spoločnosti. Na otázku splnomocneného zástupcu žalobcu či bol žalobca odberateľom spoločnosti GALLEX TRADE s. r. o. odpovedal:... „Áno, určite sme odoberali, či sme dodávali neviem.“ M. U. E., ktorý bol obchodný zástupca spoločnosti poznal, ale kontakt na neho nemal a jeho adresu nepoznal.

72. M. V. G. R. M. B. L. G. B.. Vypovedal v prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu. M. G. slovne potvrdil obchodovanie so žalobcom, doklady a dôkazy o svojom tvrdení nepredložil. O štruktúre majetku

GALLEX TRADE s. r. o. nemal poznatky, spoločnosť mala počítače a vozidlá. Tovar skladovali v mraziarni v B.. Kedy presne obchodovali si už nepamätal. Konkrétne jednanie prebiehali s p. O. N.. Spôsob objednávky nevedel povedať, k platbám sa nevedel vyjadriť, nemal to na starosti. Faktúry vystavili zamestnanci spoločnosti GALLEX TRADE s. r. o. Nemal k dispozícii žiadne doklady. Miesto nakladania tovaru označil Mraziarne a.s. B. a miesto vykladania tovaru považoval za obchodné tajomstvo. Pri nakladaní tovaru boli prítomní zamestnanci Mraziarne a.s. B. a vodič spoločnosti GALLEX TRADE s. r. o. Hlavných dodávateľov spoločnosti GALLEX TRADE s. r. o. svedok považoval za obchodné tajomstvo. Prepravu pri nákupe mal na starosti predávajúci. Mená a evidenčné čísla vozidiel si nepamätal, ale podľa jeho vyjadrenia na niektorých faktúrach to bolo uvedené. Potvrdil, že p. U. E., bol obchodný zástupca, ktorý vykonával aj prepravu tovaru. Objednávky sa vykonávali telefonicky alebo mailom. Boli to buď zamestnankyne spoločnosti, alebo p. E., N. M. G.. Kontaktné údaje na p. E. nemal.

73. Uvedené zistenia vyvracali podľa názoru správcu dane vierohodnosť a preukázateľnosť dokladov znejúcich na dodávateľa GALLEX TRADE s. r. o. a odôvodňovali pochybnosť o ich pravosti a o pravdivosti údajov v ňom uvedených.

Ku všetkým dodávateľom

74. V skladovej evidencii predloženej žalobcom boli zaznamenané príjmy a výdaje na jednotlivých kartách podľa čísla a druhu tovaru, absentovalo označenie šarže tovaru, na základe ktorého by bolo možné identifikovať presné označenie tovaru a expiračnú dobu tovaru. Na skladovej karte taktiež absentovalo označenie odberateľov. Na základe uvedených skutočností nebolo možné určiť, kde a komu bol tovar predaný. Medzi dodávateľmi boli uvedená aj spoločnosť Frozer s.r.o., Danis Food, s.r.o., DANER GASTRO s.r.o., GALLEX TRADE s.r.o. Napriek tomu nebolo možné evidenciu príjmu tovaru považovať za dostatočný dôkaz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch, pretože údaje na skladovej karte nebolo možné hodnoverným spôsobom overiť a to jednak z dôvodu nepredloženia žiadneho jasného dôkazu preukazujúceho pôvod tovaru, prepravu tovaru, resp. skutočnosť, že bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom. Žalobca počas daňovej kontroly nepredložil doklady týkajúce sa prepravy tovaru do skladových priestorov žalobcu alebo do prenajatých skladových priestorov.

75. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že správca dane a žalovaný neoboznámili žalobcu so zisteniami správcu dane v priebehu daňovej kontroly a neumožnili žalobcovi realizovať jeho právo byť prítomný na výsluchu svedkov a predkladať svedkom otázky. Žalobca bol informovaný o zisteniach správcu dane v priebehu daňovej kontroly a vyzvaný na vyjadrenie a predloženie dôkazov výzvou zo dňa 10.12.2018 pred vydaním protokolu o daňovej kontrole a následne bol vyzvaný na vyjadrenie aj k protokolu o daňovej kontrole. Po zrušení rozhodnutia zo dňa 23.10.2019 bol žalobca opätovne oboznámený s výsledkami daňovej kontroly a vyrubovacieho konania listom zo dňa 16.02.2021. Zároveň je nutné dodať, že bolo aj na žalobcovi, na ktorom primárne leží dôkazne bremeno, aby aj on sám aktívne spolupracoval so správcou dane za účelom preverenia a správneho zistenia všetkých skutočností potrebných na správne určenie dane. Z administratívneho spisu taktiež vyplýva, že žalobca bol riadne predvolaný na jednotlivé výsluchy svedkov, ktoré sám navrhol vykonať. Je pravda, že správca dane v niektorých prípadoch, predovšetkým, keď sa nepodarilo vykonať výsluch svedka, nahliadal do iných daňových spisov v informačnom systéme daňovej správy, avšak i v tomto prípade išlo o výsluchy, ktoré sa vo väčšej časti konali za účasti konateľa žalobcu, alebo jeho právneho zástupcu.

76. Žalobca vo svojej žalobe taktiež namietal podstatné porušenie ustanovení o konaní, avšak tento žalobný bod, okrem poukázania na jednotlivé ustanovenia zákona o DPH, nijako širšie neodôvodnil. Vzhľadom na túto skutočnosť správny súd vyhodnotil aj toto tvrdenie ako neodôvodnené.

77. Výsledkom preverenia deklarovaných zdaniteľných obchodov správcou dane bolo zistenie, že reálne dodanie fakturovaného tovaru od deklarovaných dodávateľov nebolo vierohodne preukázané. Žalobca počas daňového konania neprodukoval dôkazy v tom zmysle, že mu tovar mal byť dodaný inými dodávateľmi, ako boli deklarovaní na sporných faktúrach. Z dokazovania správcu dane existencia iných deklarovaných dodávateľov ani nevyplývala. Správca dane v predmetnej veci vykonal rozsiahle dokazovanie a rozsiahlo popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný.

78. Správny súd sa stotožňuje s názorom správcu dane a žalovaného v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavovali dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane, ktoré žalobca nevyvrátil žiadnymi relevantnými dôkazmi.

79. Žalobca bol sám zodpovedný za dokumentovanie svojej obchodnej činnosti, z ktorej mu vyplývajú povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak je ako daňový subjekt v tomto smere nedôsledný, musí potom znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, správny súd konštatuje, že žalobca neunesol v administratívnom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno o skutočnostiach rozhodných z hľadiska aplikácie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Vychádzajúc z vyššie uvedených hľadísk súd dospel k záveru, že neexistuje žiaden z namietaných zákonných dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, a preto žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

80. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvod, na základe ktorého možno spravodlivo od žalobcu požadovať, aby žalovanému nahradil trovy konania.

81. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia /§ 439 ods. 1 v spojení s § 443 ods. 2 písm. a), § 145 ods. 2 písm. a) a § 493e SSP/.

Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

Kasačná sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).