

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/63/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200704
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200704.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Lieskovská cesta 23/640, 821 06 Lieskovec, IČO: 45 300 950, právne zastúpený: Kvasňovský & Partners s.r.o., so sídlom Dunajská 2317/32, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101903646/2018 zo dňa 26.09.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 101128794/2018 zo dňa 08.06.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/99/2018-127 zo dňa 24. septembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Návrh na prerušenie konania o kasačnej sťažnosti sa z a m i e t a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101903646/2018 zo dňa 26.09.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 101128794/2018 zo dňa 08.06.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že k určeniu lehoty, resp. dohodnutiu lehoty na predloženie dokladov pri aplikácii ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku správny súd súhlasil s

tvrdením správcu dane, že tým, že bola dohodnutá lehota na predloženie dokladov, nebol popretý princíp okamžitého začatia daňovej kontroly pre tam vymedzené špecifické prípady a ani vo vzťahu k účelu citovaného ustanovenia, že v danom prípade nebol negovaný zmysel citovaného ustanovenia a to z dôvodu, že správca dane pri začatí tejto daňovej kontroly prevzal na technickom nosiči dát (CD) databázy - došlé faktúry, vyšlé faktúry a záznamy dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2012, o čom bolo spísané Potvrdenie o prevzatí databáz na technickom nosiči dát č. 9712402/5/1533929/2013/Kar zo dňa 23.04.2013, čím zabezpečil, že nedôjde k pozmeneniu údajov uvedených na dokladoch k podaným daňovým priznaniam k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia.

3. Ohľadom námietky žalobcu k začiatku, ukončeniu a následkom prerušenia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január a až máj, júl, august, október až december 2012 správny súd uviedol, že pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, je dôležité vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia.

4. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január a až máj, júl, august, október až december 2012 bola začatá dňa 23.04.2013 spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar a ukončená bola dňa 07.04.2015 doručením Výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 158500/2015 zo dňa 30.03.2015 spolu s protokolom č. 158446/2015 zo dňa 30.03.2015, ktoré boli prevzaté dňa 07.04.2015.

5. Lehotu na vykonanie daňovej kontroly je možné podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušiť. Daňový poriadok rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Obligatórne bude správca dane prerušovať daňovú kontrolu v prípade, ak má vedomosť o tom, že sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 61 ods.1 písm. a/). Pokiaľ sa začalo konanie o inej skutočnosti alebo ak je potrebné získať informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií, bude na úvahe správcu dane, či daňovú kontrolu preruší, v takom prípade ide o fakultatívne prerušenie daňovej kontroly (§ 61 ods. 1 písm. b/). Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Ak je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynie.

6. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9712402/5/5228857/2013/Kar zo dňa 22.11.2013 a to dňom 26.11.2013, rozhodnutie bolo doručené dňa 02.12.2013. Prerušenie daňovej kontroly teda znamená, že časový interval medzi začatím daňovej kontroly a jej ukončením môže byť dlhší ako jeden rok.

7. Správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie týkajúce sa intrakomunitárnych obchodov, zistiť skutočnosti potrebné na správne a úplne určenie dane, čo v Rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly č. 9712402/5/5228857/2013/Kar zo dňa 22.11.2013, odôvodnil. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola prerušená do obdržania výsledku medzinárodnej výmeny informácií Daňovým úradom Prešov, pobočka Poprad na základe zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Realizácia medzinárodnej výmeny informácií je legitímnou činnosťou správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o subdodávateľoch tovaru, resp. odberateľoch tovaru. Výmena informácií bola uskutočnená v súlade s Nariadením rady č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výberu DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a v boji proti podvodom súvisiacim s DPH.

8. Správca dane vo výkone daňovej kontroly pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Pokračovanie v daňovej kontrole správcu dane písomne oznámi účastníkom konania. Skutočnosť, že dňa 09.12.2014

pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - máj, júl, august, október až december 2012 prerušila, bola kontrolovanému daňovému subjektu oznámená písomne pod č. 9712402/5/5405377/2014/Kar, ktoré bolo doručené dňa 30.12.2014.

9. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená. Výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 trval v období od jej začatia (začatá dňa 23.04.2013) do prerušenia (prerušená dňom 26.11.2013) celkom 217 dní a za obdobie od pokračovania vo výkone (dňa 09.12.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená) do doručenia protokolu s výzvou (protokol s výzvou doručený dňa 07.04.2015) trval celkom 119 dní, t.j. výkon daňovej kontroly trval spolu celkom 336 dní.

10. Nariadenie rady EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Nariadenie) je osobitným predpisom, v zmysle ktorého sa vykonáva samotná administratívna výmena informácií medzi členskými štátmi EU, na výkon ktorej je príslušný na to zriadený orgán Finančného riaditeľstva. Lehota na poskytovanie informácií je určená čl. 10, a to najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez už ďalšieho odkladu. Takto určené lehoty nemožno chápať ako maximálne, ktoré sa nesmú prekračovať, ale ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, čo v kontexte cit. nariadenia znamená, že „žiadaný orgán“ je povinný vybaviť žiadosť v lehote 3 mesiacov, ale v odôvodnených prípadoch je možné túto lehotu aj prekročiť. Uvedené je upravené v čl. 12, v ktorom samotné nariadenie stanovuje postup v prípade pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, pričom podľa znenia tohto článku informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať. Samotné nariadenie pripúšťa v odôvodnených prípadoch nedodržanie maximálnej 3-mesačnej lehoty. K lehotám, ktoré vypočítava žalobca, správny súd uvádza, že žiadaným orgánom podľa článku 2 citovaného nariadenia je ústredný kontaktný úrad, kontaktné oddelenie alebo každý príslušný úradník členského štátu, ktorý prijíma žiadosť o pomoc za príslušný orgán. Každá žiadosť o pomoc je prijímaná ústredným kontaktným úradom, resp. kontaktným oddelením príslušného členského štátu a následne zasielaná k vybaveniu príslušnému úradníkovi členského štátu, pričom žiadajúci orgán nemá informáciu o tom, kedy prijal žiadosť o pomoc príslušný úradník členského štátu, a preto nemôže počítať lehotu na vybavenie svojej žiadosti. Žalobca sa mylne domnieva, že 3-mesačná lehota plynie odo dňa zaslania žiadosti, a preto aj jeho námietky k výpočtu 3-mesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o pomoc sú v danom prípade irelevantné. Správca dane nesúhlasí s tvrdením odvolávajúceho, že daňová kontrola mohla byť na základe vydaného rozhodnutia o jej prerušení prerušená maximálne na 3 mesiace. Konanie správcu dane nebolo v rozpore s Nariadením rady EÚ č. 904/2010 a v rozpore s § 46 ods. 10 v nadväznosti na § 61 Daňového poriadku, že pri výkone daňovej kontroly nedošlo zo strany správcu dane k porušeniu princípu proporcionality. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nebolo vydané v rozpore s citovaným ustanovením § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku.

11. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, súčasne zistil, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný a aktívne získaval informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

12. Správny súd poukázal na skutočnosť, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp.zn.: III. ÚS 726/2016-20, v ktorom ústavný súd konštatoval nasledovne: „Argumentácia sťažovateľky opierajúca o judikovaný precedenčný právny názor však opomína jeho dôležité pozadie dané dogmatikou základných práv a slobôd. Ústavný súd totiž v odôvodnení tohto nálezu zdôraznil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom

chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov)."

13. Z citovanej právnej vety i časti odôvodnenia minulého nálezu je podľa krajského súdu zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Naznačuje to aj podmienka vyjadrená v právnej vete analyzovaného nálezu ústavného súdu, podľa ktorej trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy. I samotnou sťažovateľkou argumentačne použitý nález ústavného súdu teda predpokladá skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje.

14. V náleze zo dňa 29. júna 2010 bol za takú okolnosť označený subjektívny postoj kontrolovaného daňového subjektu prejavujúci sa navonok nesúčinnosťou. V sťažovateľkinej veci je síce situácia z uvedeného hľadiska v podstate ešte jednoduchšia. Medzi účastníkmi konania pred ústavným súdom totiž nie je sporné, že v období medzi začatím opakovanej daňovej kontroly (17. augusta 2009) a jej ukončením (14. februára 2012) sa vyskytol časový úsek (od 11. mája 2010 do 9. novembra 2011), počas ktorého bola sporná daňová kontrola právoplatne prerušená. Bez zreteľa na to, či prerušenie tejto daňovej kontroly rešpektovalo skutočnú predstavu zákonodarcu vyjadrené v tom čase v nie celkom jednoznačnej legálnej formulácii podmienok prerušenia daňového konania (i daňovej kontroly) ústavný súd zdôrazňuje, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od sťažovateľky práve tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jej základných práv a slobôd. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú. Ďalej ústavný súd konštatoval, že práve zákonnosť protokolu z opakovanej daňovej kontroly bola v konaní o žalobe sťažovateľky podstatným determinantom kvality žalovaných postupov i rozhodnutí správcu dane i finančného riaditeľstva. Samotné prerušenie daňovej kontroly takýto význam pre súdny prieskum žalovaného postupu a rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa názoru ústavného súdu z uvedených dôvodov nemalo. Len marginálne tu ústavný súd dodáva, že prieskum zákonnosti sťažovateľkou kritizovaného prerušenia daňovej kontroly, ktorý by vykazoval reálnu ústavnoprávnu dimenziu, by prichádzal do úvahy v iných typoch konania v správnom súdnictve (ochrana pred nečinnosťou správcu dane)... Ešte raz ústavný súd zdôrazňuje, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavné právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku a preto nie sú samy o sebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní..."

15. S poukázaním na vyššie uvedené uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky správny súd aj v tomto prípade dodával, že pokiaľ bol žalobca toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobcu vykonané nebolo. Správny súd bol názoru,

že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a námietky žalobcu považuje za nedôvodné.

16. Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, celé daňové konanie nie je zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutia, ktoré boli vydané na základe takéhoto protokolu, a ktoré vychádzajú zo skutočností zistených počas zákonnej daňovej kontroly a uvedených v protokole, sú taktiež vydané v súlade s Daňovým poriadkom.

17. Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd konštatoval, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 bola vykonaná v zákonnej lehote ustanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

18. K vyčíslenému rozdielu dane pri nadobudnutí tovaru kŕmnych zmesí v Poľsku z dodávateľských faktúr od dodávateľa BARBARA SLOVENSKO s.r.o., Čaňa, int. č. 45120297, int. č. 45120296, int. č. 45120295, int. č. 45120294, int. č. 45120293 a neuznané odpočítanie dane, správny súd argumentuje, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že:

19. Kontrolou dane z pridanej hodnoty bolo zistené, že kontrolovaný platiteľ vykázal v zdaňovacom období marec 2012 intrakomunitárne dodanie tovaru - kŕmnych zmesí do Poľska pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066 na základe faktúry č. 531200016 zo dňa 06.03.2012 za 123,18 t na celkovú sumu 38 185,80 EUR. V prílohe faktúry je Vyhlásenie J.. C. o tom, že tovar prevzala, prevzatie potvrdila na dodacom liste a prepravila mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EU - Poľsko, čo je zároveň potvrdené podpisom.

20. Z dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly bolo zistené, že predmetný tovar - kŕmne zmesi kontrolovaný platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. obstaral od dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o.. Čaňa. IČ DPH: SK2023037830, k čomu doložil tieto dodávateľské faktúry:

- dodávateľská faktúra int. č. 45120297, faktúra č. FS-142/12/K W zo dňa 06.03.2012 za 23 840 kg kŕmnych zmesí.
- dodávateľská faktúra int. č. 45120296, faktúra č. FS-139/12/K W zo dňa 05.03.2012 za 25 820 kg kŕmnych zmesí.
- dodávateľská faktúra int. č. 45120295, faktúra č. FS-137/12/K W zo dňa 02.03.2012 za 24 010 kg kŕmnych zmesí v prílohe CMR.
- dodávateľská faktúra int. č. 45120294, faktúra č. FS-135/12/K W zo dňa 01.03.2012 za 23 730 kg kŕmnych zmesí.
- dodávateľská faktúra int. č. 45120293, faktúra č. FS-133/12/K W zo dňa 01.03.2012 za 25 780 kg kŕmnych zmesí.

21. Za účelom preverenia skutkového stavu, t.j. či predmetné dodávky boli skutočne zrealizované a ako boli zrealizované, bola správcom dane zaslaná Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9712402/5/4259216/2013/Kar - č. E_SK_PL_20130918_4259216.2013_000000 na platiteľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066, ktorou bola poľská daňová správa požiadaná o preverenie vykázaných intrakomunitárnych dodaní tovaru a následné použitie tovaru. V prílohe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií boli poľskej daňovej správe zaslané odberateľské faktúry vyhotovené pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, spolu s dodacími listami a prehlásením J.. C., že tovar prevzala, prevzatie potvrdila na dodacom liste a uvedený tovar prepravila mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu. Poľská daňová správa bola požiadaná o preverenie prepravy tovaru, pričom jej bolo oznámené, že prepravu obstarala ich zdaniteľná osoba, čo vyplývalo z predložených vyhlásení, poľská daňová správa bola požiadaná uviesť prepravcu, poskytnúť zoznam dopravných prostriedkov, uviesť miesto nakládky tovaru, poskytnúť doklady o preprave tovaru - CMR. Dňa 13.06.2014 bola správcovi dane doručená odpoveď zaevidovaná pod č. 5/2802855/14, v ktorej je okrem iného uvedené, že pani V. O. (osoba poverená reprezentovať daňovníka počas kontroly) uviedla nasledovné vysvetlenia:

- transakcie s Hydina Slovensko s.r.o. zahrňujú nákup krmiva a kurčiat v IQ 2012.
- nevie, na koho účet bola vykonaná preprava,
- tovar bol prepravený externými prepravcami z potravinového skladu a chovu kurčiat, pretože tieto museli byť prepravené špeciálnymi vozidlami,
- nemá CMR, nemá informáciu o prepravcovi, ktorý prepravil tovar, aké vozidlá boli použité, aké boli ich ŠPH a kto bol šofér.
- preprava krmiva a kurčiat nebola uskutočnená vlastnými vozidlami, preto nemá potvrdenia o zaplatení mýtného, nemá informácie, odkiaľ bol tovar prepravený, kde bolo miesto naloženia, ale tovar bol predaný trom farmárom, t.j. V. C., G. M. and R. J.. Tovar bol doručený na farmu v Mazańcowice. 43-391 Mazańcowice 57 a tam bol - tovar vyzdvihnutý zamestnancami farmy.

22. Kontrolovaný platiteľ k faktúram vystaveným za intrakomunitárne dodanie tovaru - krmných zmesí doložil doklad - vyhlásenie odberateľa o tom, že prepravil tovar do iného členského štátu, pričom tento poskytol vyjadrenie, že nemá informáciu o prepravcovi, nemá CMR, nevie, na koho účet bola preprava tovaru vykonaná, nemá informácie o tom, odkiaľ bol tovar prepravený. Predložené vyhlásenia J.. C. podľa správcu dane nezodpovedajú zistenému skutkovému stavu.

23. V nadväznosti na uvedené zistenia bol v protokole vyčíslený rozdiel dane vo výške 1 846,57 eura pre porušenie § 19 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona.

24. Daňový subjekt vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že v rámci vyrubovacieho konania predloží dôkazy o svojich tvrdeniach, ktoré preukážu podmienky a skutočnosti týkajúce sa realizovanej prepravy, že tieto dôkazy nemohli byť kontrolovaným daňovým subjektom predložené v rámci výkonu kontroly, nakoľko v priebehu výkonu kontroly nebol oboznámený s výsledkom MVI zo strany správcu dane a preto nemohol tieto tvrdenia vyvrátiť, resp. dokázať ich opak, prepravu tovaru zabezpečil prvý poľský odberateľ na svoj účet, prostredníctvom prepravy až na konečné miesto určenia. Informáciu, ktorú získal správca dane prostredníctvom MVI nepovažuje za relevantnú. Vysvetlenia, ktoré v rámci MVI poskytla osoba poverená reprezentovať daňovníka počas kontroly, neboli podložené žiadnymi konkrétnymi dokladmi, ktoré by potvrdzovali jej tvrdenia. Ďalej uviedol, že so záverom správcu dane nesúhlasí, navrhol doplniť dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania a to:

- predloží dôkaz o zabezpečení prepravy prvým poľským odberateľom na jeho účet
- žiada správcu dane o zaslanie žiadosti o MVI s tým, že požiada o vyjadrenie ku preprave prvého poľského odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, PL.

25. Správca dane na základe vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu uvedeného vo vyjadrení podanom elektronicky dňa 03.06.2015 pod číslom 6/08584066/2015, v ktorom tvrdil, že prepravu zo Slovenska vykonal prepravca TRANS - TUR, Turza, ktorú zabezpečil odberateľ tovaru (WIOLETTA HILTAWSKA, PL) a túto vykonala na svoj účet a s prihladením na skutočnosť, že tovar, ktorý bol predmetom vykázaného intrakomunitárneho dodania tovaru pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA. OBJAZDOWA 33A 43-438 BRENNNA, IČ DPH: PL6412110066, kontrolovaný platiteľ obstaral od dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o.. Čaña. IČ DPI E SK2023037830. k čomu doložil dodávateľské faktúry spolu s dodacími listami a CMR, na ktorých je potvrdenie prevzatia tovaru príjemcom tovaru v Poľsku:

- dodávateľská faktúra int. č. 45120297, faktúra č. FS-142/12/K_W zo dňa 06.03.2012 za 23 840 kg krmných zmesí, dodávateľská faktúra int. č. 45120296, faktúra č. PS- 139 12/K_W zo dňa 05.03.2012 za 25 820 kg krmných zmesí, dodávateľská faktúra int. č. 45120295, faktúra č. FS-137/12/K W zo dňa 02.03.2012 za 24 010 kg krmných zmesí v prílohe CMR, dodávateľská faktúra int. č. 45120294, faktúra č. FS-135/12/K W zo dňa 01.03.2012 za 23 730 kg krmných zmesí, dodávateľská faktúra int. č. 45120293. faktúra č. FS-133/12/K W zo dňa 01.03.2012 za 25 780 kg krmných zmesí, v prílohách faktúr sú CMR, na ktorých je uvedené miesto nakládky Čaña, prepravca TRANS-TUR Turza, potvrdenie prijatia tovaru príjemcom G. M., O. na dodacích listoch dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaña doplnil dokazovanie vo vyrubovacom konaní o dôkaz - miestne zisťovanie vykonané v spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o., Železničná 2, Čaña, ktoré bolo správcom dane vykonané dňa 08.03.2016. Z miestneho zisťovania bola spísaná Zápisnica o miestnom zisťovaní č.

102677864/2016. Pri miestnom zisťovaní bolo zistené, že krmna zmes uvedená na odberateľských faktúrach:

- FS-133/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 25 780 kg krmných zmesí v celkovej sume 9 095,18 eura, v tom DPH vo výške 1 515,86 eura
- FS-135/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 23 730 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 371,94 eura, v tom DPH vo výške 1 395,32 eura
- FS-137/12/K_W zo dňa 02.03.2012 za 24 010 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 470,73 eura, v tom DPH vo výške 1 411,79 eura
- FS-139/12/K_W zo dňa 05.03.2012 za 25 820 kg krmných zmesí v celkovej sume 9 109,30 eura, v tom DPH vo výške 1 518,22 eura
- FS-142/12/KW zo dňa 06.03.2012 za 23 840 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 410,75 eura, v tom DPH vo výške 1 401,79 eura bola prepravená spoločnosťou TRANS TUR Grzegorz Wedrychowicz. 33-167, Turza 195. NIP: 9930043681 z miesta nakládky Čaña, Slovensko na územie Poľska, k čomu má spoločnosť BARBARA Slovensko s.r.o. zaúčtované dodávateľské faktúry za prepravu tohto tovaru. Prevzatie tovaru príjemcom na území Poľskej republiky je potvrdené na dodacích listoch, k vykonanej preprave tovaru má spoločnosť BARBARA Slovensko, s.r.o. CMR, na ktorých je uvedené miesto nakládky - Čaña, Slovenská republika, miesto vykládky na území Poľskej republiky a taktiež potvrdené prevzatie tovaru príjemcom tovaru v Poľskej republike. Preprava tohto tovaru bola vykonaná na účet spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaña, túto prepravu táto spoločnosť ďalej nefakturovala. Spoločnosť BARBARA Slovensko, s.r.o. dodacie listy a CMR preukazujúce prevzatie tovaru - krmných zmesí na území Poľskej republiky príjemcom tovaru poskytla odberateľovi Hydina KOŠICE, s.r.o. (dnes HYDINA SLOVENSKO s.r.o.) v prílohe odberateľských faktúr za dodanie krmných zmesí. Zistenie správcu dane zaznamenané v Zápisnici o miestnom zisťovaní č. 102677864/2016 zo dňa 08.03.2016 potvrdil do tejto zápisnice O.. D. N., splnomocnený zástupca daňového subjektu BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaña.

26. Z doplneného dokazovania vykonaného správcou dane vo vyrubovacom konaní vyplynulo, že preprava krmných zmesí pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, PL nebola zabezpečená týmto odberateľom tovaru, nebola vykonaná na jeho účet. Dodanie tovaru - krmných zmesí pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066, za ktoré kontrolovaný platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. vyhotovil odberateľskú faktúru č. 531200016, nebolo spojené s prepravou tovaru do iného členského štátu, tento tovar nebol odoslaný alebo prepravený v súlade s § 43 ods. 1 zákona o DPH predávajúcim (HYDINA SLOVENSKO s.r.o.), alebo nadobúdateľom tovaru (WIOLETTA HILTAWSKA, PL), v danom prípade v tomto reťazovom obchode nešlo o intrakomunitárne dodanie tovaru, nakoľko tento tovar bol na území Poľskej republiky prepravený dodávateľom kontrolovaného platiteľa - spoločnosťou BARBARA Slovensko, s.r.o. prostredníctvom jeho externého prepravcu - spoločnosti TRANS-TUR, Turza. K dodaniu tovaru - krmných zmesí pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, PL došlo na území Poľskej republiky, pričom uvedené dodanie už nebolo spojené s prepravou tovaru. Uvedený skutkový stav bol a je známy aj kontrolovanému platiteľovi- spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o., kontrolovaný platiteľ disponuje aj dokladmi preukazujúcimi tento skutkový stav, a to dodávateľskými faktúrami od spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o., v prílohe ktorých sú dodacie listy a CMR tejto spoločnosti s potvrdením prijatia tovaru príjemcom na území Poľskej republiky.

27. V nadväznosti na vykonané dokazovanie je v tomto prípade irelevantné tvrdenie kontrolovaného platiteľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o., že preukázal splnenie podmienok oslobodenia, že splnil všetky podmienky, ktoré ustanovuje zákon o dani z pridanej hodnoty. Vyjadrenie kontrolovaného platiteľa, že predloží dôkazy o svojich tvrdeniach, ktoré preukážu podmienky a skutočnosti týkajúce sa realizovanej prepravy (pričom žiadne vo vyrubovacom konaní nepredložil), a že tieto dôkazy nemohli byť kontrolovaným daňovým subjektom predložené v rámci výkonu kontroly, nakoľko v priebehu výkonu kontroly nebol oboznámený s výsledkom MVI zo strany správcu dane, a preto nemohol tieto tvrdenia vyvrátiť, resp. dokázať ich opak, správca dane uviedol, že kontrolovaný platiteľ bol s výsledkom MVI oboznámený počas výkonu daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní konanom dňa

28.01.2015, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712402/5/203634/2015/Kar, mohol tvrdenia správcu dane vyvrátiť, resp. dokázať ich opak.

28. Na základe pripomienok O.. L.. A.. C., spoločníka TAX OFFICE HENNEL & KRÁLIK, v. o. s.. Einsteinova 21, Bratislava, splnomocneného zástupcu daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103165429/2016 zo dňa 17.05.2016 k vyčíslenej daňovej povinnosti za dodanie tovaru - kŕmnych zmesí do Poľska pre odberateľa WIOLETTA PIILTAWSKA, PL správca dane doplnil dokazovanie vo vyrubovacom konaní o vypočutie svedka - O.. D. N., splnomocneného zástupcu daňového subjektu BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa. Z vypočutia svedka bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103356860/2016. O vypočutí svedka bol upovedomený daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a to Upovedomením č. 103186527/2016 zo dňa 20.05.2016, ktoré bolo prevzaté dňa 08.06.2016. Ústneho pojednávania dňa 16.06.2016 sa za daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. zúčastnila M.. V. F., splnomocnený zástupca tohto daňového subjektu. K obchodným vzťahom so spoločnosťou HYDINA SLOVENSKO s.r.o. svedok uviedol, že od spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. dostali zoznam fariem, ktoré môžu kŕmne zmesi priamo objednávať, resp. si to overili u pána U. zo spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., Kežmarok. Objednávky boli priamo z týchto fariem telefonicky alebo e-mailom, išlo o farmy, ktoré boli príjemcom kŕmnych zmesí. Prepravu objednávala BARBARA Slovensko, s.r.o. u spoločnosti TRANS-TUR, prepravu vykonala spoločnosť TRANS-TUR, spoločnosť BARBARA Slovensko, s.r.o. zaúčtovala prepravu vo svojom účtovníctve, nefakturovala prepravu tovaru ďalej. Tovar bol naložený v Čani vo výrobní kŕmnych zmesí a bol vyložený priamo na farmách, ktoré sa nachádzajú v dodacích listoch, resp. CMR. Objednávateľom bola priamo farma, čiže miesto určenia bolo jasné. Okrem faktúr boli vyhotovené dodacie listy a CMR, tieto za príjemcu tovaru potvrdzovala priamo zodpovedná osoba, resp. majiteľ farmy pri prevzatí tovaru. Tieto doklady boli doručené spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o. poštou, resp. šoférom, keď sa vrátil po novú nakládku. CMR vyhotovil zodpovedný pracovník vo výrobní kŕmnych zmesí v Čani. Odberateľovi Hydina KOŠICE, s.r.o. (dnes HYDINA SLOVENSKO s.r.o.) boli odovzdané faktúry a k tomu kópie dodacích listov a CMR. K dodaniu tovaru odberateľovi Hydina KOŠICE, s.r.o., IČO: 45300950 (dnes HYDINA SLOVENSKO s.r.o.) došlo priamo na farme. HYDINA SLOVENSKO s.r.o. je sprostredkovateľ pri predaji tovaru, fyzicky nebola pri prijímaní tovaru a podpisovaní dodacích listov a CMR, v cene tovaru bola zahrnutá aj preprava tovaru. Na záver vypočutia svedok O.. D. N. uviedol, že HYDINA SLOVENSKO s.r.o. potvrdzovala iba faktúry, nie dodacie listy a CMR.

29. Vypočutím svedka O.. D. N., G. sa len potvrdili zistenia správcu dane, a to zistenia z miestneho zisťovania vykonaného u daňového subjektu BARBARA Slovensko s.r.o., Čaňa, že preprava tovaru - kŕmnych zmesí, ktoré daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. obstaral od dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa, a ktoré následne fakturoval odberateľovi WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066, pričom daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. tieto dodávky vykázal ako intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane z pridanej hodnoty, bola obstaraná spoločnosťou BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa, bola vykonaná na jej účet, k dodaniu tovaru odberateľovi došlo priamo na farme v PL, preprava tovaru bola zahrnutá do ceny tovaru pre odberateľa Hydina KOŠICE, s.r.o. (dnes HYDINA SLOVENSKO s.r.o.). Daňový subjekt BARBARA Slovensko, s.r.o. obstaral službu - prepravu kŕmnych zmesí, faktúry za prepravu zaúčtoval a uhradil (službu prepravy neobstaral vo svojom mene pre inú osobu - nefakturoval ju ďalej), a preto správca dane tvrdil, že preprava kŕmnych zmesí bola vykonaná na účet tohto daňového subjektu - t.j. daňového subjektu BARBARA Slovensko, s.r.o., a preto v predmetných reťazových obchodoch je dodávka medzi daňovým subjektom BARBARA Slovensko, s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. pohyblivou dodávkou.

30. K zostávajúcim pripomienkam daňového subjektu, ako aj navrhnutému dokazovaniu vypočutiu svedka p. V. O. správca dane uviedol, že v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku, dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. V danom prípade správca dane zistil skutkový stav potrebný pre posúdenie uplatnenia ustanovení zákona o DPH, a preto vykonal navrhnuté dokazovanie - vypočutie p. V. O. k jej postaveniu voči daňovému subjektu WIOLETTA

HILTAWSKA, k predloženiu vyhlásení J.. C. k preprave tovaru, k prevereniu pravosti vyhlásenia a pravosti podpisu, správca dane nepovažoval a nepovažuje za potrebné, nakoľko skutkový stav bol spoľahlivo zistený, navrhnuté dokazovanie nesmeruje k jeho ďalšiemu objasneniu. Vyhlásenia J.. C., v ktorých je uvedené, že tovar prevzala, prevzatie potvrdila na dodacích listoch a tovar prepravila mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EU - Poľsko, čo je zároveň potvrdené podpisom, a ktoré daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. predložil v prílohách odberateľských faktúr pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066 ku kontrole dane z pridanej hodnoty považoval a považuje správca dane za vykonštruované, nepravdivé, nakoľko zistený skutkový stav je iný. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. vedel, aký je skutkový stav v danej veci, napriek tomu predložil vyhlásenia J.. C., v ktorých je uvedené, že tovar prepravila mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EÚ - Poľsko a vo vyrubovacom konaní žiadal správcu dane vykonať dokazovanie vo veci pravosti vyhlásenia a pravosti podpisu a v odvolacom konaní uvedené namieta. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. v súvislosti s dodaním tovaru odberateľovi WIOLETTA HILTAWSKA neobstaral službu - prepravu tovaru, nemohol ju preto zahrnúť do ceny tovaru dodávaného odberateľovi, z dôvodu, že prepravu daného tovaru obstaral ako službu jeho dodávateľ, tento ju vykonal na vlastný účet. Skutočnosť, že ju započítal do ceny dodávaného tovaru pre odberateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o. však nie je dôvodom pre konštatovanie, že prepravu tovaru odberateľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. vykonal na vlastný účet. Prepravu tovaru na vlastný účet môže vykonať v reťazci len jeden daňový subjekt, a to ten, ktorý ju vykoná, resp. obstará na svoj účet u svojho dodávateľa (t.j. neobstará ju na účet svojho odberateľa, t.j. nefakturuje prepravu tovaru svojmu odberateľovi ako samostatné zdaniteľné plnenie - službu).

31. Ďalej z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. vykázal na základe odberateľských faktúr 531200001, 531200007, 531200010, 531200011, 531200016 intrakomunitárne dodania tovaru pre nadobúdateľa WIOLETTA HILTAWSKA, OBJAZDOWA 33A 43-438 BRENNA, IČ DPH: PE6412110066, v prílohe ktorých predložil vyhlásenia J.. C., v ktorých je uvedené, že tovar prevzala, prevzatie potvrdila na dodacích listoch a tovar prepravila mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EÚ - Poľsko, t.j. podmienky oslobodenia od dane dokladoval podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH písomným vyhlásením odberateľa, že tovar prepravil do iného členského štátu. Správca dane predložené vyhlásenia považuje za vykonštruované, nepravdivé, nakoľko zistený skutkový stav je iný, dodanie tovaru medzi daňovým subjektom HYDINA SLOVENSKO s.r.o., IČ DPH: SK2022959136 a WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066 bolo bez prepravy a prebehlo na území Poľska. Daňový subjekt pri vykazovanom intrakomunitárnom dodaní tovaru nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH.

32. V nadväznosti na vykonané dokazovanie a zistenie, že prepravu tovaru - krmných zmesí, ktoré kontrolovaný platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. obstaral od dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o., pričom tento zabezpečil prepravu tovaru na územie Poľskej republiky na vlastný účet cez externého prepravcu, t.j. k následnému dodaniu tovaru pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066 došlo na území Poľskej republiky, správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že vo vyrubovacom konaní mení vyčíslený rozdiel dane uvedený v protokole č. 158446/2015 zo dňa 30.03.2015 za príslušné zdaňovacie obdobia a to nasledovne:

- zdaňovacie obdobie marec 2012:

- daňovú povinnosť vo výške 6 364,30 Eur v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ cit. zákona - vykázané intrakomunitárne dodanie tovaru (krmných zmesí) do Poľska pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066 na základe faktúry č. 531200016 zo dňa 06.03.2012, správca dane vo vyrubovacom konaní mení na neuznanie odpočítania dane vo výške 7 242,98 eura, ktoré kontrolovaný platiteľ vykonal na základe dokladov:

- dodávateľská faktúra int. č. 45120297, faktúra č. FS-142/12/K_W zo dňa 06.03.2012 za 23 840 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 410,75 eura, v tom DPH vo výške 1 401,79 eura

- dodávateľská faktúra int. č. 45120296. faktúra č. FS-139/12/K_W zo dňa 05.03.2012 za 25 820 kg krmných zmesí v celkovej sume 9 109,30 Eur, v tom DPH vo výške 1 518,22 eura

- dodávateľská faktúra int. č. 45120295, faktúra č. FS-137/12/K_W zo dňa 02.03.2012 za 24 010 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 470,73 EUR. vtom DPH vo výške 1 411,79 eura

- dodávateľská faktúra int. č. 45120294, faktúra č. FS-135/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 23 730 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 371,94 eura, v tom DPH vo výške 1 395,32 eura
- dodávateľská faktúra int. č. 45120293, faktúra č. FS-133/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 25 780 kg krmných zmesí v celkovej sume 9 095,18 eura, v tom DPH vo výške 1 515,86 eura, pre porušenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPHv nadväznosti na § 49 ods. 1 cit. zákona tým, že kontrolovaný platiteľ vykonal odpočítanie dane z tovarov dodaných v tuzemsku, pričom neprijal tovar v tuzemsku. Zároveň k uvedenému správca dane uvádza, že v danom prípade nejde o nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 alebo § 11a zákona o DPH, a preto daňovému subjektu v tomto prípade nevzniká právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. c/ cit. zákona.

33. Platitelia dane BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa, HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Lieskovec, a WIOLETTA HILTAWSKA realizovali reťazový obchod. Tovar sa prepravil priamo od platiteľa dane BARBARA Slovensko, s.r.o. na územie Poľskej republiky ďalšiemu poľskému odberateľovi, preprava bola vykonaná na účet spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o.. Pohyblivou dodávkou bola dodávka tovaru v rámci zmluvného vzťahu medzi platiteľmi BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Lieskovec. Táto pohyblivá dodávka mohla byť oslobodená od dane, ak by sa splnili podmienky podľa § 43 zákona o DPH. Zdanenie dodávky tovaru dodávateľom BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa bolo opodstatnené, dodanie tohto tovaru poľskému odberateľovi WIOLETTA HILTAWSKA nemal kontrolovaný platiteľ uvádzať v súhrnnom výkaze, nakoľko miestom dodania tohto tovaru bola Poľská republika.

34. Kontrolovaný platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. však nemá nárok na odpočítanie dane uplatnenej dodávateľom BARBARA Slovensko, s.r.o.. Podľa záverov rozsudkov Európskeho súdneho dvora C-536/08 a C-539/08, ak by sa právo na odpočet v takomto prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu účinku podľa čl. 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu prepravy, k čomu aj došlo, nakoľko následné dodanie tovaru bolo kontrolovaným platiteľom vykazané ako intrakomunitárne dodanie tovaru s oslobodením od dane. Takéto riešenie by mohlo ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia prepravy, teda v členskom štáte konečnej spotreby. Ak platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. kupoval tovar od platiteľa BARBARA Slovensko, s.r.o. a dal si ho previezť do Poľska, mal v Poľsku registračnú povinnosť. Pridelené IČ pre DPH v Poľsku mal použiť pri kúpe tovaru od platiteľa BARBARA Slovensko, s.r.o., ktorý by uplatnil oslobodenie od dane a platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. mal v Poľsku zdaňovať nadobudnutie tovaru a dodanie tovaru pre odberateľa WIOLETTA HILTAWSKA, IČ DPH: PL6412110066.

35. Nakoľko podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia prepravy k nadobúdateľovi a dodávateľ BARBARA SLOVENSKO s.r.o., Čaňa vykonal cezhraničnú dodávku tovaru, ktorej preprava skončila na území Poľska, je daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. v tomto obchodnom prípade nadobúdateľom tovaru na území Poľska. Z dôvodu, že tento tovar si u svojho dodávateľa BARBARA Slovensko s.r.o., Čaňa objednal pod slovenským IČ DPH a to SK2022959136, vznikla mu z titulu nadobudnutia tovaru na území Poľska v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť v tuzemsku. Z uvedeného dôvodu správca dane vyčíslil navyše vo vyrubovacom konaní daňovému subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. daňovú povinnosť, ktorá mu vznikla z titulu nadobudnutia tovaru - krmných zmesí na území Poľska od dodávateľa BARBARA SLOVENSKO s.r.o., Čaňa a to vo výške 21 730,54 eura z dodávateľských faktúr:

- dodávateľská faktúra int. č. 45120297, faktúra č. FS-142/12/K W zo dňa 06.03.2012 za 23 840 kg krmných zmesí v celkovej sume 8 410,75 eura, v tom základ dane vo výške 7 008,96 eura a DPH vo výške 1 401,79 eura

- dodávateľská faktúra int. č. 45120296, faktúra č. FS-139/12/K_W zo dňa 05.03.2012 za 25 820 kg kŕmnych zmesí v celkovej sume 9 109,30 eura, v tom základ dane vo výške 7 591,08 eura a DPH vo výške 1 518,22 eura
- dodávateľská faktúra int. č. 45120295, faktúra č. FS-137/12/K_W zo dňa 02.03.2012 za 24 010 kg kŕmnych zmesí v celkovej sume 8 470,73 eura, v tom základ dane vo výške 7 058,94 eura a DPH vo výške 1 411,79 eura
- dodávateľská faktúra int. č. 45120294, faktúra č. FS-135/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 23 730 kg kŕmnych zmesí v celkovej sume 8 371,94 eura, v tom základ dane vo výške 6 976,62 eura a DPH vo výške 1 395,32 eura
- dodávateľská faktúra int. č. 45120293, faktúra č. FS-133/12/K_W zo dňa 01.03.2012 za 25 780 kg kŕmnych zmesí v celkovej sume 9 095,18 eura, v tom základ dane vo výške 7 579,32 eura a DPH vo výške 1 515,86 eura,
pre porušenie § 17 ods. 2 zákona o DPH.

36. Kontrolovaný daňový subjekt nespĺnil podmienky oslobodenia vyplývajúce z ustanovenia § 43 zákona o DPH. Správca dane informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií od poľskej daňovej správy vyhodnotil správne, k dodaniu tovaru medzi kontrolovaným daňovým subjektom a odberateľom Wioletta Hiltawska došlo, avšak táto dodávka nebola spojená s prepravou daného tovaru, nebola intrakomunitárnou dodávkou, ale bola uskutočnená na území Poľska (PL). Správca dane nepoprel prepravu tovaru ako takú, ale na základe zistených skutočností posúdil intrakomunitárnu dodávku tovaru v reťazovom obchode. K námietke, že neakceptoval predložené dôkazy v daňovom konaní a to prepravné doklady (CMR), na ktorých bol deklarovaný prepravca tovaru, správca dane uvádza, že akceptoval CMR, ktoré boli predložené, na týchto CMR je uvedené miesto nakládky BARBARA Slovensko, s.r.o.. Čaňa, je uvedený prepravca TRANS-TUR, Turza, PL a miesto vykládky Mazańcowice, PL. Akceptoval aj dodacie listy, ktorými kontrolovaný daňový subjekt potvrdzuje dodanie tovaru odberateľovi - J. C., dodanie predmetného tovaru odberateľovi nespochybňuje ani správca dane. Správca dane neprihliada na predložené vyhlásenia, a to z dôvodu, že na základe zaslanej žiadosti boli zistené iné skutočnosti, t.j. skutočnosť, že odberateľ J. C. nemá informácie o preprave a prepravcovi, nevie kto prepravu vykonal a v súvislosti s tým správca dane poukazuje na skutočnosť, že kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. obstaral kŕmne zmesi aj s ich prepravou do PL, mal vedomosť o tom, že prepravu tovaru nemohol vykonať jeho odberateľ J. C., nakoľko ju zabezpečil jeho dodávateľ BARBARA Slovensko, s.r.o. externým prepravcom na účet spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o. Preto aj námietka daňového subjektu, že správca dane nepreveril uskutočnenie prepravy u prepravnej spoločnosti je nedôvodná a účelová, nakoľko správca dane vo veci vykonanej prepravy a toho, na čí účet bola vykonaná, vykonal dokazovanie v rozsahu preukazujúcom skutkový stav veci. Poľská daňová správa v odpovedi na MVI síce oznámila, že daňový subjekt J. C. predložila ku kontrole doklady - príslušnú faktúru, dodací list a vyhlásenie dokumentujúce nadobudnutie krmiva, že údaje na faktúrach boli deklarované v hodnotách kompatibilných s DPH s nákupným registrom za mesiac 01, 02 a 03/2012, avšak k vykonaniu prepravy a dokladom preukazujúcim prepravu (CMR) uviedla p. V. O., osoba poverená reprezentovať daňovníka počas kontroly, skutočnosti, ktoré už správca dane uviedol. Preto námietku v tomto smere považoval správca dane za nedôvodnú. Daňový subjekt namietal, že správca dane nevykonal vypočutie poľského svedka J. C. v zmysle Daňového poriadku a neodstránil rozpory uvedené v informácii z MVI, kde informácie nepodávala J. C., ale iná osoba, ktorá síce reprezentovala daňový subjekt, ale jej vypočutie nemal charakter svedeckej výpovede v zmysle Daňového poriadku, takisto namietal, že správca dane nepreveril uskutočnenie prepravy u prepravnej spoločnosti, že mal vykonať výsluchy svedkov, ktorí realizovali prepravu tovaru medzi predávajúcim a kupujúcim, resp. u posledného poľského odberateľa, ako aj vykonať výsluch svedka posledného odberateľa s miestom vykládky na území Poľská na farme G. M., O. XX, A.. Uvedené námietky však správca dane považoval za účelové, nakoľko skutkový stav bol v danej veci správcom dane dostatočne zistený, jeho účelovosť videl aj v tom, že - daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. obstaral tovar od dodávateľa BARBARA Slovensko, s.r.o., Čaňa aj s jeho prepravou na územie PL, t.j. mal informácie o tom, že si obstaral tovar aj s jeho prepravou, pričom za prepravu ako službu neplatil, zohľadnil mu ju do ceny predávaného tovaru jeho dodávateľ, pre ktorého bola preprava vykonaná externým dodávateľom prijatou službou. V súvislosti s dokazovaním správca dane argumentoval, že ho vykonal

v súlade s Daňovým poriadkom, neporušil ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku, dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a odstránil rozpory medzi vykonanými dôkazmi (o uvedenom svedčí skutočnosť, že sa neuspokojil s odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ale následne vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o. a vypočul ako svedka osobu oprávnenú konať za túto spoločnosť - O.. D. N.). V tejto súvislosti akceptoval aj dôkazy predložené kontrolovaným daňovým subjektom vo veci intrakomunitárnych dodávok pre poľského odberateľa J.. C., a tieto v súvislosti s vykonaným dokazovaním a zistenými skutočnosťami vyhodnotil. K dokladom predloženým kontrolovaným daňovým subjektom k vykázanému intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, ktorými kontrolovaný daňový subjekt deklaroval splnenie podmienok podľa § 43 zákona o DPH, správca dane konštatoval, že tie síce spĺňali formálne právne náležitosti, avšak neboli vyhotovené v súlade so skutkovým stavom. Preprava tovaru prebehla inak, ako deklaroval kontrolovaný daňový subjekt v predložených vyhláseniach J.. C..

37. K vyčíslenému rozdielu dane - nepriznaná daň z pridanej hodnoty vo výške 54 962,42 eura pri dodaní tovaru v tuzemsku / odberateľských faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, MOSZCZENICA NIŻNÁ 144 33-340 STARÝ SACZ, IČ DPH: PL7342599908:

38. ODB. FAKTÚRA DÁTUM DODANIA OBERATEĽ CENA CELKOM V EUR

531200015 06.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 66827,04
531200017 07.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 50657,88
531200018 15.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 37106,16
531200019 21.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 41330,52
531200020 24.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 59476,20
531200021 26.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 45230,64
531200023 17.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 40731,60
531200024 28.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 39908,40
541200014 08.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 72974,02
541200015 09.03.2012 SPÓLKA JAWNA MIKULEC 54962,42

39. Z administratívneho spisu vyplýva, že kontrolovaný platiteľ vykázal v zdaňovacom období marec 2012 intrakomunitárne dodanie tovaru do Poľska pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC na základe odberateľských faktúr č. 531200015, 531200017 - 531200021, č. 531200023, 531200024, 541200014, 541200015. Predmetom zdaniteľných obchodov boli jatočné kurčatá. Z predložených dodávateľských faktúr bolo zistené, že tieto kontrolovaný platiteľ obstaral v roku 2012 od dodávateľov z fariem na území Slovenskej republiky spoločností JANEK s.r.o., Dolný Moštenec. AGRONOVAZ, a.s., Nové Mesto nad Váhom, HYDINÁR, a.s., Gbely. HYDINÁREŇ ZÁMOSTIE, s.r.o., Predajná.

40. Za účelom preverenia skutkového stavu, t.j. či predmetné dodávky boli skutočne zrealizované, zaslal správca dane Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9712402/5/4236263/2013 - E_SK_PL_20130917_4236263.2013 000000 na platiteľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, ktorou bola poľská daňová správa požiadaná o preverenie vykázaných intrakomunitárnych dodaní tovaru. Pri intrakomunitárnom dodaní žiadal správca dane preveriť, či poľská zdaniteľná osoba priznala daň z nadobudnutého tovaru, kto objednal prepravu, uviesť prepravcu, miesto a členský štát skončenia prepravy, uviesť, na čí účet bola preprava vykonaná. Zároveň boli v prílohe zaslané odberateľské faktúry vyhotovené pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC v prílohách s dodacími listami a vyhláseniami. Dňa 20.11.2014 bola správcovi dane doručená konečná odpoveď zaevidovaná pod číslom 5/5124081/2014, v ktorej je uvedené, že kontrola vykonaná u daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC zistila, že uskutočnil IC nadobudnutia tovaru od SK2022959136. Tieto transakcie zahŕňali jatočnú hydinu. Hydina bola prepravená do Poľska, do Zamarski, do bitúнку hydiny patriacemu spol. BESKID 1 sp. z o.o., IČ DPH: PL5482658573 (v januári a februári 2012 porážku vykonala spol. Firma Handlowa Wioletta Hiltavvska, IČ DPH: PL6412110066). Hydina bola prepravená vyššie uvedenou spoločnosťou BESKID 1 sp. z o.o. a táto spol. znášala prepravné náklady. SPÓLKA JAWNA MIKULEC predal kurence spoločnosti BESKID 1 sp. z o.o. Vykonaná kontrola, vrátane vypočítania vodičov zo spol. BESKID 1 sp. z o.o. zistila, že hydina bola privezená do Poľska. V

roku 2012 spol. BESKID 1 sp. z o.o. vlastnila 7 kamiónov s návesmi prispôsobenými na prepravu hydiny. Vyššie uvedené spoločnosti zamestnávali 10 vodičov na plný úväzok, ktorí mali právo prepravovať hydinu. Výsledkom vykonanej kontroly je tiež zistenie, že množstvo hydiny nadobudnutej SPOLKA JAWNA MIKULEC bolo zapísané v „Dziennik Badania Przedubojowego Zwierzat“ (evidovanie prehliadky pred smrťou zvierat) vedený spoločnosťou National Veterinary Inspectorate / Národný veterinár, inšpektorát v Cieszyn.

41. Správca dane už počas výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 preveril žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií u prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC skutočnosti týkajúce sa prepravy a toho, na čí účet bola preprava vykonaná, t.j. skutočnosti, ktoré žiada opätovne kontrolovaný platiteľ preveriť vo vyrubovacom konaní. V nadväznosti na zistenie poľskej daňovej správy uvedené v konečnej odpovedi zaevidovanej pod číslom 5/5124081/2014 doručenej dňa 20.11.2014, že daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC nevlastní vo svojom účtovníctve faktúry za prepravu kurčiat, správca dane posúdil dodávku medzi kontrolovaným platiteľom HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a prvým poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC ako nepohyblivú, nakoľko tovar si priamo z fariem prevzal príjemca - BESKID 1 SP. Z O.O., PL resp. Ubojnia Drobiu SP.j. System, PL. Preprava nebola vykonaná na účet prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC (čo zistila poľská daňová správa u tohto prvého odberateľa). V mieste dodania - na farmách na území SR prebehli reťazové nepohyblivé dodávky tovaru a to ako prvá dodávka od slovenského dodávateľa, napr. JANEK s.r.o. (farma Kočkovce) pre odberateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ako ďalšia dodávka od slovenského dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o. pre prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Až následne prebehla posledná dodávka tovaru a to od prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC druhému poľskému odberateľovi, táto dodávka tovaru bola spojená s prepravou, bola pohyblivá, prevzatím tovaru na prepravu nadobudla právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník. Reťazové dodávky tovaru musia byť považované za časovo po sebe nasledujúce. K druhej dodávke môže dôjsť až po vykonaní prvej dodávky a k tretej dodávke tovaru môže dôjsť až po vykonaní druhej dodávky tovaru. Takto musí byť posudzované aj ekonomické vlastníctvo tovaru, t.j. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník. Tým, že si predmetný tovar - jatočnú hydinu prevzal priamo na farmách príjemca tovaru, ktorým nebol SPÓLKA JAWNA MIKULEC, ale až jeho ďalší odberateľ a zároveň správca dane zistil, že preprava nebola vykonaná na účet SPÓLKA JAWNA MIKULEC; s dodávkou tovaru od prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC pre druhého poľského odberateľa bola spojená preprava tovaru, a až táto dodávka tovaru bola pohyblivá. Všetky predchádzajúce dodávky tovaru boli nepohyblivé a prebehli na území Slovenskej republiky. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je dodaním tovaru prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Podľa § 13 ods. 1 písm. e/ zákona o DPH, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Dodávka tovaru medzi kontrolovaným platiteľom - HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola nepohyblivá, prebehla na území Slovenskej republiky, a preto v súlade s § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a/ cit. zákona je miesto dodania tovaru tuzemsko. Kontrolovanému platiteľovi - spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. tam v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku u dodávok, za ktoré boli vyhotovené odberateľské faktúry pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Tieto zistenia potvrdzujú aj certifikáty o zdravotnom stave zvierat, ktoré k odberateľským faktúram pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC predložil kontrolovaný platiteľ dňa 24.02.2015. Správca dane tým, že v Protokole č. 158446/2015 zo dňa 30.03.2015 poukázal na tieto certifikáty ako dôkazné prostriedky, nezasahuje týmto do kompetencií regionálnych veterinárnych a potravinových správ (RVPS) na Slovensku. Certifikáty sú listinným dôkazným prostriedkom preukazujúcim, že prepravu vykonal v poradí druhý poľský odberateľ - BESKID 1 SP. Z O.O., PL resp. Ubojnia Drobiu SP.j. System, PL, že miestom nakládky boli farmy na území SR, napr. Kočkovce, miestom vykládky bola spoločnosť BESKID 1 SP. Z O.O. na adrese: ZAMARSKI CIESZYNSKA 46 43-419 HAŻLACH, resp. Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiwsey na adrese: Lubomierz 55, 32-740 Lapanów, čím sa len potvrdilo zistenie poľskej daňovej správy uvedené v čiastočnej odpovedi zaevidovanej pod číslom 5 1317312/2014. Tým, že žiadosť o vystavenie certifikátu o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín

EU sa podáva príslušnej RVPS najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat a na základe tejto žiadosti vystaví certifikát o zdravotnom stave zvierat príslušná RVPS (čo tvrdí aj kontrolovaný platiteľ vo svojom vyjadrení), certifikáty o zdravotnom stave zvierat sú dôkazom toho, že kontrolovaný platiteľ vedel, resp. mohol vedieť o skutočnostiach týkajúcich sa prepravy, nakoľko skutočnosti týkajúce sa prepravy boli súčasťou vystavovaných certifikátov. V nadväznosti na to, že podklady pre vystavenie certifikátov sa podávajú RVPS najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat, a až na základe toho vystaví RVPS certifikát o zdravotnom stave zvierat, kontrolovaný platiteľ mal, resp. mohol mať všetky informácie pre posúdenie správneho postupu podľa platných ustanovení zákona o DPH.

42. Preverovaním vykonaným správcom dane bolo zistené, že prepravu tovaru nevykonal predávajúci - kontrolovaný platiteľ spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a nevykonala ju ani iná osoba na jej účet a nevykonala ju ani kupujúci - SPÓLKA JAWNA MIKULEC, DPH: PL7342599908 alebo iná osoba na jeho účet. Toto zistenie správcu dane kontrolovaný platiteľ nevyvrátil, resp. opak nepreukázal.

43. Zároveň k preukázaniu splnenia podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH správca dane dôvodil, že toto ustanovenie definuje dôkazy, ktoré musí platiteľ dane mať o dodaní tovaru do iného členského štátu. V danom prípade však bolo správcom dane zistené, že v prípade dodávok tovaru - jatočnej hydiny pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, PL išlo o nepohyblivú dodávku na území SR, t.j. nešlo o dodanie tovaru do iného členského štátu, a preto odvolávanie sa kontrolovaného platiteľa na splnenie podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH považoval správca dane za bezpredmetné.

44. O. L. A. C., spoločník TAX OFFICE Hennel & Králik, v. o. s., Bratislava, splnomocneného zástupcu daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103165429/2016 zo dňa 17.05.2016 k dokazovaniu a vyhodnoteniu dokazovania týkajúceho sa vyčíslenej daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ a § 13 písm. c/ cit. zákona - vykázané intrakomunitárne dodanie tovaru (jatočnej hydiny) do Poľska pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, uviedol, že podľa odpovede poľskej daňovej správy č. 5/5124081/2014 daňový subjekt SP. JAWNA MIKULEC uskutočnil IC nadobudnutia tovaru od HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Správca dane tvrdí, že IC nadobudnutie tovaru vykonala spoločnosť BESKID 1 a táto znášala aj prepravné náklady. Z dokazovania nie je jasné, kto teda uskutočnil IC nadobudnutie tovaru, na koho účet bola vykonaná preprava, ak podľa poľskej daňovej správy IC nadobudnutie vykonala spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Z dokazovania nie je jasné, či náklady na prepravu neboli zohľadnené v cene dodávaného tovaru. Požiadaval o vykonanie dokazovania za účelom jednoznačného určenia prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastníka na kontrolovaný daňový subjekt a vo veci definovania, na koho účet bola vykonaná preprava tovaru.

45. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní požiadaval o preverenie skutkového stavu vykázaných intrakomunitárnych dodávok poľskú daňovú správu. Správcovi dane boli doručené na žiadosti o MVI nasledujúce odpovede:

46. 1. žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9712402/5/4236263/2013 - E_SK_PL_20130917_4236263.2013 000000 na platiteľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, IČ DPH: PL7342599908, ktorou bola poľská daňová správa požiadaná o preverenie vykázaných intrakomunitárnych dodaní tovaru. Dňa 20.11.2014 bola správcovi dane doručená konečná odpoveď zaevidovaná pod číslom 5/5124081/2014, v ktorej je uvedené, že kontrola vykonaná u daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC zistila, že uskutočnil IC nadobudnutia tovaru od SK2022959136. Tieto transakcie zahŕňali jatočnú hydinu. Hydina bola prepravená do Poľska, do Zamarski, do bitúнку hydiny patriacemu spol. BESKID 1 sp. z o.o., IČ DPH: 5482658573 (v januári a februári 2012 porážku vykonala spol. Firma Handlowa Wioletta Hiltawska, IČ DPH: 6412110066). Hydina bola prepravená vyššie uvedenou spoločnosťou BESKID 1 sp. z o.o. a táto spol. znášala prepravné náklady. SPÓLKA JAWNA MIKULEC predal kurence spoločnosti BESKID 1 sp. z o.o.

Vykonaná kontrola, vrátane vypočutia vodičov zo spol. BESKID 1 sp. z o.o. zistila, že hydina bola privezená do Poľska. V roku 2012 spol. BESKID I sp. z o.o. vlastnila 7 kamiónov s návesmi prispôbenými na prepravu hydiny. Vyššie uvedené spoločnosti zamestnávali 10 vodičov na plný úväzok, ktorí mali právo prepravovať hydinu. Výsledkom vykonanej kontroly je tiež zistenie, že množstvo hydiny nadobudnutej SPÓLKA JAWNA MIKULEC bolo zapísané v „Dziennik Badania Przedubojowego Zwierzat" (evidovanie prehliadky pred smrťou zvierat) vedený spoločnosťou National Veterinary Inspectorate/Národný veterinár, inšpektorát v Cieszyn.

47. 2. žiadosť č. 46480/2016, ktorou bola poľská daňová správa požiadaná o preverenie, či má zdaniteľná osoba SPÓLKA JAWNA MIKULEC vo svojom účtovníctve zaúčtované doklady - faktúry za prepravu jatočnej hydiny vykonanú spoločnosťou BESKID 1 Sp. Z o.o. a či túto prepravu spoločnosti BESKID 1 Sp. Z o.o. zaplatila, v prílohe boli zaslané faktúry za jatočnú hydinu vyhotovené pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKLJLEC a vyhlásenia, v ktorých táto osoba prehlásila, že uvedený tovar prepravila mimo územia SR do iného členského štátu. Dňa 04.04.2016 bola správcovi dane doručená odpoveď (zaevidovaná pod číslom 407239/2016), v ktorej poľská daňová správa uviedla, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC nevlastní vo svojom účtovníctve faktúry za prepravu kurčiat, ktorá bola uskutočnená spoločnosťou Beskid 1 sp. Z o.o., prepravné náklady boli hradené spoločnosťou Beskid 1 sp. Z o.o..

48. 3. žiadosť o MVI č. 1262752/2016, v ktorej požiadal preveriť a uviesť, kedy zdaniteľná osoba PL7342599908 nadobudla právo nakladať s tovarom - jatočnou hydinou ako vlastník a na koho účet bola vykonaná preprava tovaru, zároveň požiadal preveriť a uviesť:

- komu zdaniteľná osoba PL7342599908 dodala tovar - jatočnú hydinu, nakoľko podľa predložených certifikátov bola príjemcom a prepravcom tovaru WIOLETTA HILTAWSKA, ZAMARSKI CIESZYNSKA 46 43-419 HAŻLACH (nie BESKID 1 Sp. z o.o.)

- na čí účet bola preprava jatočnej hydiny vykonaná

- prečo zdaniteľná osoba PL7342599908 podpísala vyhlásenia o tom, že prepravila tovar mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EU - Poľska, keď ho neprepravila

- kedy a kde zdaniteľná osoba PL7342599908 nadobudla právo nakladať s tovarom -jatočnou hydinou ako vlastník

- či zdaniteľná osoba PL7342599908 pri uvedených dodávkach tovaru vykonala v mesiaci február 2012 intrakomunitárne nadobudnutie tovaru.

49. V prílohe boli zaslané faktúry č. 531200003 -531200006, 531200008, 531200009, 531200012 - 531200014, pri ktorých je prehlásenie zdaniteľnej osoby PL7342599908 o tom, že tovar prepravila a certifikáty preukazujúce, kto prepravu vykonal a kto bol príjemcom tovaru.

50. Za obdobie marec až máj, júl, august, október a november 2012 požiadal správca dane preveriť a uviesť:

- komu zdaniteľná osoba PL7342599908 dodala tovar - jatočnú hydinu, nakoľko podľa predložených certifikátov bola príjemcom a prepravcom tovaru BESKID 1 Sp. z o.o. (v mesiaci marec 2012 faktúra č. 541200014 a č. 541200015, v mesiaci máj 2012 faktúra č. 531200050, v mesiaci august 2012 faktúra č. 531200096 bola príjemcom tovaru a prepravcom podľa údajov na certifikátoch Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiwsej, Lubomierz 55. 32-740 Lapanów)

- na čí účet bola preprava jatočnej hydiny vykonaná

- prečo zdaniteľná osoba PL7342599908 podpísala vyhlásenia o tom, že prepravila tovar mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu EU - Poľska, keď ho neprepravila

- kedy a kde zdaniteľná osoba PL7342599908 nadobudla právo nakladať s tovarom -jatočnou hydinou ako vlastník

- či zdaniteľná osoba PL7342599908 pri uvedených dodávkach tovaru vykonala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru.

51. Dňa 30.01.2017 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o MVI č. 1262752/2016 zaevidovaná pod číslom 92358/2017, v ktorej poľská daňová správa uviedla:

52. V spojitosti so žiadosťou o informácie č ESK.PL20131017 72873/13/Ulb_328365_R kontrola bola vykonaná u subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC za rok 2012. Kontrola odhalila, že tovar (živá hydina) nakúpená DS SK2022959136 bol prepravený do PL. Subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC priznal IC nadobudnutie tovaru. Množstvo nadobudnutí bolo uvedené v žiadosti č. E_SK_PL_2013017 72873/13/Ulb_328365_R. Ako výsledok kontroly nadobudnutia neboli zistené. Ďalej je v odpovedi uvedené, že vzhľadom na celkové hodnotenie všetkých okolností prípadu je potrebné uviesť, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC vykonal IC nadobudnutie tovaru od nášho subjektu lebo:

- získal právo disponovať tovarom ako majiteľ v území SK počas momentu nakladania tovaru na vozidlá
- uviedol svoj IČO číslo pre DPH účely uvedené v PL
- vyjadril svoj záujem prepraviť tovar do PL
- zabezpečil prepravu zo SK do PL (preprava realizovaná spoločnosťami, ktorým SPÓLKA JAWNA MIKULEC predal hydinu)
- znášal riziko poškodenia alebo straty tovaru počas prepravy tovaru zo SK do PL
- previedol dispozičné práva na tovar na jeho odberateľov (Wioletta Hiltawska PL 6412110066, BESKID I Sp.z.o.o. PL5482658573, SYSTEM-DROB P.W.Losiowsey B Rojowicz sp.k. PL8680001378) na území PL
- znášal náklady prepravy tovaru zo SK do PL nepriamo (fakt že tovar bol prepravený odberateľmi nášho daňovníka mal dopad na určovanie predajných cien).

53. SPÓLKA JAWNA MIKULEC podpísal vyjadrenie, že tovar bol exportovaný mimo územia SK, lebo tovar bol vydaný subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC.

54. Hydina zakúpená v 02/2012 na základe faktúr 531200003-531200006, 531200008, 531200009, 531200012-531200014 bola predaná subjektom SPÓLKA JAWNA MIKULEC do spol. Wioletta Hiltawska PL6412110066 (faktúry boli vystavené v 02/2012) a spoločnosti BESKID I Sp.z.o.o. PL5482658573 (faktúry boli vystavené 01.03.2012). J.. C. viedla hydiny bitúnok na adrese Zamarski ul. Cieszynska 46. Na základe dohody uzavretej dňa 29.02.2012. J.. C. prenajala bitúnok spoločnosti BESKID I Sp.z.o.o. Hydina zakúpená na základe faktúr č. 541200014 z dňa 08.03.2012 a faktúry č 541200015 z dňa 09.03.2012 bola predaná subjektom SPÓLKA JAWNA MIKULEC spoločnosti SYSTEM-DROB P.Q. Losiowscy B Rojowicz sp.j. PL8680001378. Zvyšná hydina nakúpená od SK2022959136 v období marec až máj, júl, august, október a november 2012 bola predaná subjektom SPÓLKA JAWNA MIKULEC spoločnosti BESKID I Sp.z.o.o. PL5482658573. Ako je jasné z certifikátu poslaného k faktúre 531200050 zo dňa 24.05.2012 a f. č. 531200096 zo dňa 08.08.2012 daňovník SPÓLKA JAWNA MIKULEC vysvetlil, že spoločnosť SYSTEM-DROB P.Q. Losiowscy B Rojowicz sp.j. PL8680001378 mala byť prepravcom a príjemcom hydiny, avšak situácia sa zmenila a nakoniec prepravcom bola spoločnosť BESKID I Sp.z.o.o. PL5482658573, ktorá takisto nakúpila hydinu od subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC.

55. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora EU dodávka tovaru vnútri Spoločenstva a jeho nadobudnutie vnútri Spoločenstva predstavujú jeden zdaniiteľný obchod, preto akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru. K uplatneniu oslobodenia od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (C-409/04 Teleos). V závislosti od toho, či prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ alebo iná osoba na ich účet, je platiteľ dane povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane dokladmi stanovenými v § 43 ods. 5 zákona o DPH.

56. Zákonodarca v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH definoval oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pričom v odseku 5 kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Nestačí však iba formálne preukázanie dokladmi, podstatné je, či tovar skutočne fyzicky opustil územie SR, či prepravu vykonal predávajúci alebo nadobúdateľ alebo iná osoba na ich účet. Intrakomunitárne dodanie tovaru musí byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná.

57. Splnenie podmienok oslobodenia od dane u vykázaných intrakomunitárnych dodávok tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, platiteľ HYDINA SLOVENSKO s.r.o. deklaroval predloženými vyhláseniami odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, v ktorých tento uviedol, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, t.j. podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH.

58. Z preverovania vykonaného správcom dane a z odpovedí poskytnutých poľskou daňovou správou na základe zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bolo zistené, že preprava jatočnej hydiny zo Slovenska do Poľska bola vykonaná, prepravu vykonali odberatelia daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, IČ DPH: PL7342599908 (resp. prepravcovia A. M., Hviezdoslavova 888, Gbely, Podtatranská hydina a.s.. Kežmarok, ktorí im túto prepravu fakturovali), túto prepravu vykonali títo odberatelia na vlastný účet, nefakturovali ju daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, daňový subjekt SPÓLKA JAVVNA MIKULEC nevlastní vo svojom účtovníctve faktúry za prepravu tovaru.

59. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. predložil k vykázaným intrakomunitárnym dodaniam tovaru - jatočnej hydiny pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC vyhlásenia odberateľa SPÓLKA JAVNA MIKULEC, v ktorých tento uviedol, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, t.j. podľa § 43 ods. 5 písm. e/ zákona o DPH. K uvedenému podala poľská daňová správa informáciu, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC podpísal vyjadrenie, že tovar bol exportovaný mimo územia SK, lebo tovar bol vydaný subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC. K uvedenému vyjadreniu správca dane uviedol, že tovar nebol vydaný daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, tovar bol vydaný na farmách priamo prepravcovi - príjemcovi, ktorým bol spravidla odberateľ daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC - FIRMA HANDŁOWA WIOLETTA HILTAWSKA (resp. jej prepravca A. M., Gbely, Podtatranská hydina a.s. Kežmarok), BESKID 1 SP. ZO.O., HAŻLACH (resp. jej prepravca A. M., Gbely alebo Podtatranská hydina a.s., Kežmarok), Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiwsey, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów. Tovar nevydal daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ale tovar bol vydaný na farmách na území SR, ktorých údaje sa nachádzajú v časti 1.1. Odosielateľ a v časti 1.12 Miesto pôvodu/miest zberu predložených certifikátov pre obchod vo vnútri Spoločenstva. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC participovali na uvedených reťazových obchodoch len fakturačne. Dôkazom toho, že tieto subjekty participovali na uvedených reťazových obchodoch len fakturačne a tomu boli prispôsobené aj dodacie listy svedčí fakt, že na väčšine predložených dodacích listov (sú v prílohách predložených odberateľských faktúr) sú uvedené dátumy - dátum vyhotovenia a dátum prijatia po dátume odjazdu zásielky jatočnej hydiny z územia Slovenskej republiky do Poľska.

60. Vzhľadom na uvedené, vyhlásenia odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, v ktorých tento uviedol, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, správca dane považoval za vykonštruované, nepravdivé, nakoľko zistený skutkový stav je iný. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. pri vykázaných intrakomunitárnych dodávkach tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, nespĺnil podmienku oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH.

61. K zostávajúcemu vyjadreniu poľskej daňovej správy správca dane poukázal, že pri preukazovaní splnenia podmienok oslobodenia od dane v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru považuje za nepostačujúce len vyjadriť svoj záujem prepraviť tovar do iného členského štátu, ale intrakomunitárne dodanie tovaru musí byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná. Takisto

nepostačuje len zabezpečiť prepravu, ale prepravu musí zabezpečiť dodávateľ alebo odberateľ, alebo iná osoba na ich účet. K splneniu podmienky, že preprava bola vykonaná na účet dodávateľa, resp. odberateľa, nedošlo. Poľská daňová správa vo svojej odpovedi síce poskytla vyjadrenie, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC previedla dispozičné práva na tovar na jeho odberateľov na území PL, avšak uvedené je v rozpore s jej zistením, že prepravu vykonali odberatelia daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC a títo zároveň znášali náklady na prepravu. K vyjadreniu, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC previedla dispozičné práva na tovar na jeho odberateľov na území PL, poľská daňová správa neposkytla žiadne dôkazy, ktorými by svoje tvrdenie preukázala. Zároveň jej vyjadrenie, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC znášala náklady prepravy tovaru z SK do PL nepriamo (fakt, že tovar bol prepravený odberateľmi daňovníka SPÓLKA JAWNA MIKULEC mal dopad na určovanie predajných cien) správca dane považuje za bezpredmetné, nakoľko pri reťazových obchodoch jednotlivé dodávky musia byť považované za časovo po sebe nasledujúce, len jedna z týchto dodávok môže byť pohyblivá, pričom toto dodanie musí byť intrakomunitárnym dodaním tovaru, musí byť spojené s prepravou tovaru, prepravu tejto dodávky tovaru musí zabezpečiť dodávateľ alebo odberateľ ako nadobúdateľ tovaru, alebo iná osoba na ich účet. Len v takom prípade je toto dodanie tovaru intrakomunitárnym dodaním tovaru, pričom oslobodenie od dane je dodávateľ povinný preukázať splnením podmienok podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. K naplneniu týchto podmienok nedošlo.

62. Správca dane zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií preveril skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru, jej nákladov.

63. K použitiu certifikátov ako dôkazných prostriedkov správca dane konštatoval, že nezasahuje týmto do kompetencií regionálnych veterinárnych a potravinových správ na Slovensku. Certifikáty sú listinným dôkazným prostriedkom preukazujúcim, že prepravu vykonal v poradí druhý poľský odberateľ - BESKID 1 SP. Z O.O., HAŽLACH, resp. Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiwsej, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów, že miestom nakládky boli farmy na území SR, miestom vykládky bola spoločnosť BESKID 1 SP. Z O.O. na adrese ZAMARSKI CIESZYŃSKA 46 43-419 HAŽLACH, resp. Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiwsej na adrese: Lubomierz 55, 32-740 Lapanów, čím sa len potvrdilo zistenie poľskej daňovej správy uvedené v čiastočnej odpovedi zaevidovanej pod číslom 5/1317312/2014. Tým, že žiadosť o vystavenie certifikátu o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EÚ sa podáva príslušnej RVPS najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat a na základe tejto žiadosti vystaví certifikát o zdravotnom stave zvierat príslušná RVPS (čo tvrdí aj kontrolovaný platiteľ vo svojom vyjadrení), certifikáty o zdravotnom stave zvierat sú dôkazom toho, že kontrolovaný platiteľ vedel, resp. mohol vedieť o skutočnostiach týkajúcich sa prepravy, nakoľko skutočnosti týkajúce sa prepravy boli súčasťou vystavovaných certifikátov. V nadväznosti na to, že podklady pre vystavenie certifikátov sa podávajú regionálnej veterinárnej a potravinovej správe najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat a až na základe toho vystaví RVPS certifikát o zdravotnom stave zvierat, kontrolovaný platiteľ mal, resp. mohol mať všetky informácie pre posúdenie správneho postupu podľa platných ustanovení zákona o DPH.

64. K námietke daňového subjektu, že žiadal uviesť z akého všeobecne záväzného právneho predpisu vyplýva tvrdenie správcu dane, že pojem „na účet“ je spájaný s osobitnou fakturáciou hodnoty prepravy, teda z čoho vyplýva, že ak hodnota prepravy je zahrnutá v hodnote tovaru a nie je fakturovaná osobitnou faktúrou, že hodnotu prepravy neznáša odberateľ, správca dane poukázal na Rozsudok súdneho dvora vo veci C-245/04 (EMAG) a záver vyslovený súdny dvorom v predmetnej veci:

65. Správca dane pri posudzovaní dodania tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC v nadväznosti na zistené skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru s jeho prevzatím na farmách dodávateľov spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. uplatnil závery uvedenej judikatúry a prihliadol na návrhy generálnej advokátky v predmetnej veci, a preto nesúhlasil s názorom daňového subjektu, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru mohlo dôjsť len medzi HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC, že táto dodávka bola pohyblivá, že preprava tovaru sa realizovala na pokyn a náklady prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, a to prostredníctvom prepravcu BESKID. V zmysle uvedenej judikatúry môže byť v reťazovom obchode

spojenom s jednou prepravou medzi členskými štátmi len jedna dodávka pohyblivá. Za rozhodujúce preto správca dane považoval posúdenie vykonania prepravy pri cezhraničnom presune aj s ohľadom na to, na či účet bola vykonaná. Dôvody daňového subjektu považuje správca dane za nelogické a účelové, odôvodňujúce nesprávnu aplikáciu ustanovení zákona o DPH.

66. Tvrdenia poľskej finančnej správy správca dane zhodnotil v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100468250/2017 zo dňa 15.03.2017, v ktorej uviedol:

67. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. predložil k vykázaným intrakomunitárnym dodaniam tovaru - jatočnej hydiny pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, vyhlásenia odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, v ktorých tento uviedol, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, t.j. podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH. K uvedenému podala poľská daňová správa informáciu, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC podpísal vyjadrenie, že tovar bol exportovaný mimo územia SK, lebo tovar bol vydaný subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC. K uvedenému vyjadreniu správca dane dôvodil, že tovar nebol vydaný daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, tovar bol vydaný na farmách priamo prepravcovi - príjemcovi, ktorým bol spravidla odberateľ daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC - FIRMA IIANDŁOWA WIOLETTA HILTAWSKA, HAŻŁACH (resp. jej prepravca A. M., Gbely, Podtatranská hydina a.s., Kežmarok), BESKID I SP. Z O.O., HAŻŁACH (resp. jej prepravca A. M., Gbely alebo Podtatranská hydina a.s., Kežmarok), Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiowsey, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów. Tovar nevydal daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ale tovar bol vydaný na farmách na území SR, ktorých údaje sa nachádzajú v časti 1.1. Odosielateľ a v časti 1.12. Miesto pôvodu miest zberu predložených certifikátov pre obchod vo vnútri Spoločenstva. Daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC participovali na uvedených reťazových obchodoch len fakturačne. Dôkazom toho, že tieto subjekty - HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC participovali na uvedených reťazových obchodoch len fakturačne a tomu boli prispôsobené aj dodacie listy svedčí fakt, že na väčšine predložených dodacích listov (sú v prílohách predložených odberateľských faktúr) sú uvedené dátumy - dátum vyhotovenia a dátum prijatia po dátume odjazdu zásielky jatočnej hydiny z územia Slovenskej republiky do Poľska.

68. Podľa názoru krajského súdu správca dane správne vyhodnotil informácie získané z MVI od poľskej daňovej správy, v protokole a v rozhodnutí uviedol také skutočnosti, ktoré sú rozhodujúce pre posúdenie dodržiavania ustanovení § 43 zákona o DPH. Vo vykonávanej daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacom konaní dbal, aby skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (čo preukazuje opakované zaslanie žiadostí o MVI), dokazovanie vykonal v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, akceptoval všetky dôkazy predložené kontrolovaným daňovým subjektom a tieto vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, t.j. postupoval v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, svoje tvrdenia dostatočne odôvodnil. Správca dane v súvislosti s uvedeným nevie, na základe akého skutkového stavu posudzovala situáciu poľská finančná správa, ale nesúhlasí s názorom, že fakt, že tovar prepravený odberateľmi SPÓLKA JAWNA MIKULEC mal dopad na určovanie predajných cien a z uvedeného dôvodu znášal SPÓLKA JAWNA MIKULEC náklady na prepravu tovaru z SK do PL nepriamo, taktiež nesúhlasí s tvrdením, že znášal riziko poškodenia alebo straty tovaru počas prepravy, nakoľko uvedené nebolo doložené dôkazmi, z čoho uvedený záver vyplynul, keď prepravu vykonal prepravca - druhý poľský odberateľ a tento ju vykonal na vlastný účet, a taktiež nesúhlasí so záverom, že subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC podpísal vyjadrenie, že tovar bol exportovaný mimo územia SK, lebo tovar mu bol vydaný, uvedené sa nezakladá na skutočnosti, lebo tovar bol vydávaný na farmách na území SR (farmy dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o.) priamo prepravcovi - t.j. druhému poľskému odberateľovi (FIRMA HANDŁOWA WIOLETTA HILTAWSKA, HAŻŁACH; BESKID I SP. ZO.O., HAŻŁACH; Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiowsey, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów), k fyzickému dodaniu tovaru kontrolovaným daňovým subjektom HYDINA SLOVENSKO s.r.o. odberateľovi SPÓLKA JAWNA MIKULEC nikdy nedošlo.

69. K námietke žalobcu subjektu týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňovníka a správcu dane, v ktorom rovnako poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 správny súd uviedol, že s predmetným odôvodnením citovaného rozsudku sa nestotožnil, považuje právny názor v ňom vyslovený za ojedinelý, ktorý nebol predmetom zjednocovacieho stanoviska pléna správneho kolégia Najvyššieho súdu SR, a ktorý bol následne judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR prekonaný. V tomto smere poukazuje správny súd, napr. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, resp. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorom Najvyšší súd SR zdôraznil, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálne, ako aj formálne podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd SR zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd SR v tomto rozhodnutí poukázal na predchádzajúci rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, a takisto na rozhodnutie Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 vtedy účinného zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnuté uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. V citovanom rozsudku sa Najvyšší súd SR ďalej zaoberal aj plynutím lehôt daňovej kontroly. Podľa Najvyššieho súdu SR počas prerušenia daňovej kontroly lehoty neplynú, a preto s poukazom na túto skutočnosť treba počítať aj základnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

70. Správny súd sa stotožnil s právnou argumentáciou správcu dane, že uplatnenie si práva na odpočítanie dane je právom daňového subjektu (nie jeho povinnosťou) a keď toto právo daňový subjekt využije, je povinný preukázať splnenie všetkých podmienok potrebných k odpočítaniu dane v súlade s § 49 zákona o DPH, a to: - právo odpočítať daň má platiteľ dane (§ 49 ods. 1) - právo odpočítať daň z tovarov vzniká vtedy, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť - právo odpočítať daň vzniká z tovarov, ktoré platiteľ použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa § 498 ods. 3 a 7 (§ 49 ods. 2) - právo odpočítať daň môže platiteľ, ak je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (49 ods. 2 písm. a/) - právo odpočítať daň môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

71. Správny súd súhlasil s právnym posúdením veci správcom dane, ako aj žalovaným, ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti uvádza, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I.ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III.ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn.

III.ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené je s poukazom na zásadu a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov. Správny súd dospel k záveru, že na všetky relevantné námietky žalobcu boli správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia podrobne uvedené dôvody, pre ktoré bolo správcom dane rozhodnuté o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH.

72. Správny súd konštatoval, že vyhodnotením administratívneho spisu, ako aj prvostupňového rozhodnutia a žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného nezistil porušenie procesných ustanovení Daňového poriadku týkajúcich sa rozhodnutia o odvolaní. V tomto smere treba poukázať na skutočnosť, že rozhodnutie správcu dane spolu s rozhodnutím žalovaného tvoria jeden celok. Rozhodnutie správcu dane v rámci odvolacieho konania podrobujú odvolací orgán (žalovaný) prieskumu, jeho rozhodnutie môže modifikovať, príp. zrušiť jeho rozhodnutie a vec vrátiť na nové konanie. Z odôvodnenia žalobou napádaného rozhodnutia žalovaného však vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadal s námietkami, ktoré žalobca uplatnil v odvolacom konaní, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol odvolací orgán náležité odôvodnenie.

73. K žalobnej námietke žalobcu týkajúcej sa arbitrárnosti a nedostatočného zdôvodnenia žalobou napádaných rozhodnutí tak správcu dane, ako žalovaného, správny súd poukázal na vyššie citovanú judikatúru tak európskych súdov, ako aj Ústavného súdu SR, v zmysle ktorej nie je povinnosťou súdu, ako ani správneho orgánu odpovedať na každú žalobcom, resp. odvolateľom vznesenú námietku. Povinnosťou správneho orgánu, ako i súdu je zaoberať sa pre vec podstatnými námietkami. V zmysle uvedených kritérií preskúmané rozhodnutie spĺňa kritéria preskúmateľnosti, nie je možné ho podľa správneho súdu označiť za arbitrárne, pretože žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia odpovedal na relevantné odvolacie námietky žalobcu.

74. Preskúmaním veci krajský súd dospel k záveru, že daňové orgány v danej veci postupovali v súlade aj s judikatúrou Európskeho súdneho dvora, na ktorú vo svojom rozhodnutí aj poukázali.

75. Súčasne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu týkajúcimi sa aplikácie niektorých rozsudkov Európskeho súdneho dvora, napr. č. C-277/14 PPHU Stehcemp zo dňa 22.10.2015, o ktorom správne uzavreli, že tento je možné aplikovať na neuznanie nároku na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených neexistujúcim subjektom, resp. subjektom, ktorý stratil postavenie platiteľa DPH.

76. Správny súd súčasne poukazuje na rozsudok Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recycling Sprl, v ktorom Európsky súdny dvor uzavrel, že pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na karuselovej podvodnej daňovej operácii, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca. V bode 62 rozsudku Súdny dvor konštatuje, že prvá a šiesta smernica o DPH nielen umožňujú, ale priam vyžadujú stratu práva na odpočítanie dane, pokiaľ sa jeho držiteľ vedome zúčastní na podvodoch tohto typu, na ktorých posúdenie majú byť zohľadnené vyššie uvedené kritéria. V tomto zmysle rozsudok (36) pripomenul, že vnútroštátny súd je povinný odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ sa preukáže, že právo je uplatňované protiprávne (bod 34).

77. K rozsiahlej žalobe žalobcu sa správny súd snažil reagovať k podstatným námietkam, pričom poukázal na to, že i z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny stav rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkom konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (správneho súdu), ktorý stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

78. Správny súd ďalej zdôraznil, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II. ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/84/2007, sp. zn. 6Sžo/98/2008, sp. zn. 1Sžo/33/2008, sp. zn. 2Sžo/5/2009, či sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy.

79. Zákon o DPH 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (sp. zn. 8Sžf/26/2014).

80. Podľa správneho súdu správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní použil len také prostriedky, ktoré najmenej zaťažovali tak daňový subjekt a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Podľa súdu správca dane pri hodnotení dôkazov vychádzal z ustanovenia § 24 ods. 1 až ods. 4 Daňového poriadku a ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a tieto podľa názoru súdu boli získané v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, ako aj v súlade s týmito ustanoveniami Daňového poriadku. Správca dane sa jednoznačne riadil ustanovením § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

81. Vo vzťahu k námietkam uvedeným v žalobe, ktorými žalobca spochybňoval zákonnosť dôkazov, resp. informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s poukazom na skutočnosť, že nemal možnosť realizovať svoje procesné práva, správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora č. C-276/12 v právnej veci Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro Hlavní město Prahu, zo dňa 22.10.2013. V tomto rozsudku Európsky súdny dvor posudzoval procesne totožnú žalobcom namietanú otázku, a síce, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie, ak pri medzinárodnej výmene informácií neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. V tomto smere správny súd poukázal na bod 44 a nasl. citovaného rozsudku, v ktorom Súdny dvor uviedol, že dodržania práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu. Neúčast' daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií teda Súdny dvor vykladal tak, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré sa následne majú použiť v daňovom konaní nie sú nezákonnými informáciami ani za situácie, že daňovníkovi nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

82. V tomto smere správny súd poznamenal, že informácie, ktoré správca dane získaval v rámci medzinárodnej výmeny informácií neboli jedinými dôkaznými prostriedkami, ale jednalo sa o informácie, ktoré následne správca dane v rámci dokazovania preveril aj inými vykonanými dôkazmi tak, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane.

83. Žalobca v žalobe namietal nezákonnosť všetkých rozhodnutí, ktoré boli doručované žalobcovi prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu splnomocneného na základe generálnej plnej moci, a to L. O. G., a to z dôvodu, že spôsob doručovania žalobcovi nebol v súlade so zákonom. Správny súd poukazuje, že na doručenkách je podpísaný splnomocnenec a konanie tretej osoby zaväzuje žalobcu. Správny súd nepovažoval túto skutočnosť za takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia s poukazom na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 2Sžf/18/2014... „pri súdnom prieskume platí zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú preto, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to účastníkovi nemôže priniesť účastníkovi priaznivejší výsledok“.

84. S poukazom na § 140 SSP, správny súd poukázal aj na odôvodnenie rozsudkov vo veci sp.zn. 3S/22/2018, 3S/23/2018, 6S/22/2018 a 6S/23/12018 týkajúcich sa totožného žalobcu, totožného predmetu konania a zdaniteľných období október 2012, máj 2012, august 2012 a december 2012.

85. Správny súd v závere odôvodnenia tohto rozsudku zdôraznil, že ustanovenia Správneho poriadku, na ktoré žalobkyňa poukazovala v žalobe sú v daňovom konaní neaplikovateľné, nakoľko podľa § 163 Daňového poriadku, na daňové konanie sa nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní. Daňový poriadok v štvrtjej časti má osobitnú úpravu pod názvom Daňové konanie.

86. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobkyne odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

87. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP tak, že žalobca úspešný nebol a neboli splnené ani podmienky § 168 SSP, preto náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

88. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 16.12.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 24.09.2019 v celom rozsahu zrušil a vec vrátil Krajskému súdu v Prešove na ďalšie konanie, alternatívne, aby zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky v spojení s rozhodnutím Daňového úradu v Prešove a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

89. V dôvodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že v zmysle Článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie: „Súdny dvor Európskej únie má právomoc vydať predbežný nález o otázkach, ktoré sa týkajú:

a) výkladu zmlúv

b) platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr Únie;

90. Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom a tento súdny orgán usúdi, že rozhodnutie o nej je nevyhnutné pre vydanie jeho rozhodnutia, môže sa obrátiť na Súdny dvor Európskej únie, aby o nej rozhodol.“

91. V danom prípade považoval sťažovateľ za nevyhnutné, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky predložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru Európskej únie za účelom výkladu ustanovení Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Sporné čo sa týka výkladu ustanovení predmetného nariadenia subjektami súkromného práva a orgánmi verejnej správy, reprezentované správcom dane,

Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky a rovnako aj súdmi Slovenskej republiky je výklad článku 10 a 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

92. Sťažovateľ požadoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd, proti ktorého rozhodnutiu nie sú prípustné opravné prostriedky, predložil Súdnemu dvoru Európskej únie žiadosť posúdenie nasledovných prejudiciálnych otázok:

- a) Je lehota troch mesiacov na poskytnutie informácií v článku 7 a 9 nariadenia pre dožiadaný orgán záväzná?
- b)

V prípade, ak vnútroštátny správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu neobdrží odpoveď na MVI v rámci lehôt určených nariadením, je povinný ukončiť prerušenie daňovej kontroly a pokračovať v daňovej kontrole, aj napriek skutočnosti, že neobdržal odpoveď v rámci MVI?

- c) Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené nariadením za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?
- d) Je možné považovať skutočnosti získané a zistené na základe medzinárodnej výmeny informácií, ktorej dĺžka prekračuje lehoty určené nariadením za zákonný dôkazný prostriedok?
- e) Je zákonné prerušenie daňovej kontroly, resp. je zákonné spočítanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, v prípade, ak sú prekročené lehoty na vybavenie medzinárodnej výmeny informácií určené nariadením. Sme toho názoru, že je nevyhnutné, aby Súdny dvor Európskej únie zodpovedal predmetné otázky, a tým dal záväznú odpoveď na otázku, či v prípade, ak dôjde k prerušeniu daňovej kontroly za účelom medzinárodnej výmeny informácií a táto medzinárodná výmena informácií trvá dlhšie ako sú lehoty určené nariadením, či to spôsobuje zamýšľané právne účinky, a to spočítanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

93. V prípade, ak Súdny dvor Európskej únie potvrdí argumentáciu a závery, ktoré sú uvedené v bode č. XIII tejto kasačnej sťažnosti, bude to mať zásadný vplyv na zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane a rovnako aj protokolu z daňovej kontroly.

94. Za týmto účelom je podľa sťažovateľa nevyhnutné, aby Najvyšší súd prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky.

95. Sťažovateľ uviedol, že vzhľadom na procesne vadný postup žalovaného, ako aj Správca dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj posúdili skutočný skutkový stav vecí a v tejto súvislosti sa nedostatočne vysporiadali so zákonom ustanovenými predpokladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, má žalobca jednoznačne za to, že po dôslednom preskúmaní druhostupňového rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného a správcu dane predchádzajúcich vydaniu napadnutých preskúmaných rozhodnutí, je nutné dospieť k záveru, že žalovaný a správca dane:

- neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav vecí, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy,
- rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom - nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, - nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti?
- procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že obe žalobou napadnuté rozhodnutia mali byť v zmysle ust. § 191 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušené a vrátené žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov, že:
- vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia vecí,
- sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí,
- skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s

administratívnymi spismi a nemá v nich oporu,
- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

96.

Sťažovateľ zastáva názor, v zmysle ktorého mal Krajskú súd v Prešove pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného podrobne posúdiť otázku, či žalovaným, ako aj prvostupňovým správny orgánom vykonané dôkazy, z ktorých ako správne orgány v predmetnej veci vychádzajú, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli a rovnako či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Z odôvodnenia rozhodnutia Krajského súdu v Prešove však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodíť a s týmto odôvodnením sa stotožniť.

97. Súd v bode 1 55 Rozhodnutia skonštatoval, že „Správny súd konštatuje, že vyhodnotením administratívneho spisu, ako aj rozhodnutia správcu dane a žalobou napádaného rozhodnutia nezistil porušenie procesných ustanovení Daňového poriadku týkajúcich sa rozhodnutia o odvolaní. V tomto smere treba poukázať na skutočnosť že rozhodnutie správcu dane spolu s odvolacím rozhodnutím tvoria jeden celok. Rozhodnutie správcu dane v rámci odvolacieho konania podrobujú odvolací orgán prieskumu, jeho rozhodnutie môže modifikovať, príp. zrušiť jeho rozhodnutie a vec vrátiť na nové konanie. Z odôvodnenia žalobou napádaného rozhodnutia však vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadaval s námietkami, ktoré žalobca uplatnil v odvolacom konaní, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol odvolací orgán náležité odôvodnenie.“

98. Sťažovateľ uviedol, že zákonnosť postupu tak v časti lehôt na výkon daňovej kontroly v rovne národnej, ako aj európskej namietal. Rovnako namietal postup v časti neuskutočnenia konfrontácie v prípade vzniku prípadných rozporov medzi jednotlivými dôkazmi. Jednotlivé dôkazy svedčiace v prospech žalobcu ani len neuvádza a nevyhodnocuje: a teda je nanajvyš zmätočné a otázne, o akom zákonom postupe, odôvodnení a vysporiadaní sa so všetkými námietkami žalobcu súd hovorí v odôvodnení rozhodnutia.

99. Po celý čas súdneho konania nebol predmetom konania žalobcom namietaný vadný procesný postup, nezákonné rozhodnutie postavené na nezákonom dôkaze, ale len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany správcu dane a žalovaného.

100. Sťažovateľ poukázal na Rozsudok Nejvyššího správního soudu České republiky zo dňa 30. januára 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017; „Skutečnosť, že se transakcí měly účastnit personálně spojené osoby, nemůže mít žádný vliv na fakticitu plnění v daném rozsahu; přitom tato skutečnost nebyla ani zpochybněna správcem daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaným. Nejvyšší správní soud dodává, že nadto ani pouhá personální propojenost mezi spolu obchodujícími subjekty není sama o sobě důvodem považovat jednání za podvodné; pouhá existence subdodavatelů neprokazuje spáchání podvodu na DPH“.

101. V časti preukázania dôkazného bremena sťažovateľ opätovne poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15. marca 2011, v konaní vedenom pod sp.zn. 3Sžf/1/2011, kedy tento zaujal stanovisko, že „daňový subjekt vyčerpal dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaných tovarov a služieb od dodávateľov. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali z platiteľovho dodávateľ a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Daňový subjekt nemôže predpokladať, že u niektorých dodávateľov a jeho subdodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že

u týchto dodávateľov nebude evidencia riadne vedená. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Dôkazné bremeno daňového subjektu sa nevzťahuje na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov, tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkazné bremeno

102. V tejto súvislosti poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu v Českej republike, konkrétne rozsudok sp. zn. 5Afs 131/2004, „dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne, ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Správca dane je povinný jednoznačne preukázať ním tvrdené skutočnosti a nemôže túto dôkaznú povinnosť presúvať na daňový subjekt. Hlavne je v tomto prípade nepripustné, aby sa správca dane uspokojil iba s tým, že má pochybnosti, ale tieto nemá dostatočne určite preukázané aby mohol prejsť z roviny pochybností do roviny skutkových zistení a jednoznačných záverov. V tomto prípade nepostačuje existencia aj prípadných dôvodných pochybností, ale je nevyhnutné jednoznačné preukázanie správcou tvrdených skutočností. Uvedené je potrebné z dôvodu, že ide o skutočnosti, ktoré má právo u iných daňových subjektov preverovať len správca dane a kontrolovaný daňový subjekt v tejto sfére má len oprávnenie navrhovať dôkazy. Právo daňového subjektu navrhovať dôkazy nemôže slúžiť k tomu, aby zabezpečoval dôkazy pre tvrdenia správcu dane“.

103. Obdobný názor zaujal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý uvádza, že ak majú správne orgány pochybnosti o uskutočnenom obchode, tieto sami osebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu, a v prípade pochybností je na strane správcu dane, aby preukázal žalobcovi opak (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 9. októbra 2008 sp. zn. Sžf/82/2007).

104. Sťažovateľ poukázal na uznesenie Forwards, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 34 a Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 32, kedy „vzhľadom na charakter dodávok, ktoré pozostávajú z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvá nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi, a to bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie predmetného dodania tovaru. Rovnako nemožnosť nadviazať kontakt s dodávateľom, prípadne osobami zapísanými ako konatelia tejto spoločnosti, neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodania tovaru, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období nasledujúcim po týchto dodaniach“.

105. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že správca dane nerešpektoval požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní medzi ním a žalobcom, na akú upozorňuje vo svojej judikatúre Európsky súdny dvor, ktorý k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uvádza, že daňové orgány uskutočňujú overovanie na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami, či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie uvedeného členského štátu, a ak si poskytnuté dôkazy a vyhlásenia navzájom odporujú, je správca dane povinný tieto vzniknuté rozpory odstrániť (rozsudok Európskeho súdneho dvora C-273/11 (Mescek-Gabona Kft)).

106. Z ďalšieho rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vyplýva, že členským štátom je umožnené prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, tieto opatrenia sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu dane z pridanej hodnoty, pričom táto zásada vyžaduje, aby oslobodenie od dane bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté (Rozsudok Európskeho súdneho dvora C-146/05 (Collée)).

107. Žalovaný v zmysle zákona o DPH mal povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi, ktoré Krajský súd v Prešove, rovnako, ako aj žalovaný a správca dane spochybnili, nepovažovali ich za dostatočné, a to aj napriek tomu, že povinnosť preukázať nárok spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti

vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdených žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali.

108.

V rámci daňového konania boli okrem uvedených certifikátov pre vnútroštátny obchod, správcovi dane, ako aj žalovanému k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v ich rozhodnutiach dostatočne vyhodnotené, pričom žalobca má za to, že tak správca dane, ako aj žalovaný na tieto neprihliadli v dostatočnej miere.

109. Druhostupňovým rozhodnutím bolo podporené tvrdenie správcu dane, v zmysle ktorého je certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom na účely preukázania splnenia podmienok oslobodenia od dane, pretože preukazuje skutkový stav, ktorý nastal v čase odoslania tovaru do iného členského štátu tak, ako bol deklarován osobami zúčastnenými na tomto obchode, pričom uvedený certifikát nepotvrďuje za odosielateľa žalobcu, na základe čoho bolo konštatované nepreukázanie splnenia týchto podmienok zo strany žalobcu.

110. Sťažovateľ dôrazne poukázal na to, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Tvrdenie Správcu dane je účelové, zavádzajúce a v priamom rozpore s platnými právnymi predpismi.

111. V rámci daňového konania boli okrem uvedených certifikátov, výpovedí a informácií poskytnutých žalovanému k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v jeho rozhodnutí dostatočne vyhodnotené, pričom žalobca má za to, že spôsob rozhodovania správnych orgánov sa vymyká akýmkoľvek zásadám daňového konania a žalobca ako daňový subjekt je v podstate bezmocnom postavení, kedy sú jeho námietky v podstatnej časti opomenuté, nie je na ne v odôvodneniach rozhodnutí reflektované.

112. Za pochybenie považoval sťažovateľ vyhodnocovanie ekonomickej neaktivity obchodného partnera žalobcu, ktoré je v časovom nesúlade so zdaňovacím obdobím. Takéto čiastočné nelogické závery nepochybne prispeli aj k vadným záverom rozhodnutia a jeho odôvodnenia.

113. Ďalším pochybením v priebehu daňového konania je neprístupenie k takým úkonom, ktoré by konfrontovali rozpory v tvrdeniach svedkov, listinných dôkazov a podobne. Jednoducho prevzaté tvrdenia v neprospech žalobcu majú podľa neho za následok nezákonnosť rozhodnutia Súdu.

114. V zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-255/02 zo dňa 21.02.2006 vo veci Hatifax bolo poukázané na skutočnosť, že vzhľadom na tieto úvahy sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Zistiť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu.

115.

V zmysle rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie je ďalej potrebné upozorniť na rozhodnutia svedčiace v prospech nároku daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktoré sa týkajú dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných daňových orgánov. Nevysporiadanie sa s týmito požiadavkami zo strany príslušných vnútroštátnych orgánov sponchýbňuje zákonnosť ich postupu.

116. V zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 - Kittel, zo dňa 6.7.2006, body 44 a 45 „plnenia, ktoré nie sú samy osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú platiteľom dane a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane. Súdny dvor upresnil, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“.

117. „Ako Súdny dvor konštatoval v bode 24 rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94t Zb. s. 1-983), povinnosť daňového Úradu vykonať vyšetrovania s cieľom určiť úmysel platiteľa dane je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zaistiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné pre uplatnenie DPH tým, že sa zohľadní objektívna povaha dotknutého plnenia, okrem výnimočných prípadov. S uvedenými cieľmi je a priori v rozpore povinnosť daňového úradu brať na účely určenia, či je dotknuté plnenie dodávkou vykonanou platiteľom dane a hospodárskou činnosťou, do úvahy úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo podvodnú povahu, o ktorej tento platiteľ dane nevedel a nemohol vedieť, iného plnenia, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane (rozsudok Optigen a i., Už citovaný, bod 46).“ (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel zo 6. júla 2006, body 42 a 43).

118. S prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel zo 06.07.2006, body 52 a 53., dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom, pokiaľ nebol daňový podvod spáchaný samotným platiteľom dane.

119. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie má jednoznačne prednosť pred vnútroštátnym právom, resp. komunitárna právna norma má bez ohľadu na jej právnu silu v komunitárnom právnom poriadku a bez ohľadu na jej priamy účinok vyššiu právnu silu ako ktorákoľvek právna norma. Správca dane, resp. orgán verejnej moci by mal vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformným spôsobom tak, aby ich aplikácia prispela k realizácii požiadavky na zabezpečenie účinnej súdnej a správnej ochrany práv, ktoré fyzickým a právnickým osobám vyplývajú z komunitárneho právneho poriadku a preto bol žalovaný povinný pri rozhodovaní o priznaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu aplikovať vnútroštátne právne predpisy eurokonformne a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

120.

Závaznosť rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie je možné vyvodiť tiež z charakteristiky zásady zodpovednosti členského štátu za škodu, ktorú spôsobil porušením práva Európskej únie. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie je pritom porušenie práva EÚ v každom prípade zjavné a teda dodatočne závažné, keď je predmetné rozhodnutie príslušného orgánu členského štátu v zjavnom rozpore s príslušnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Závaznosť judikatúry potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn. 6Sžf/7/2011. Protiprávnosť postupu žalovaného nespočíva v aplikovaní vnútroštátnej právnej normy, ktorá je v

rozpore s právom EÚ, ale v nesprávnej interpretácii vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý žalovaný nevyložil eurokonformne.

121. Rozsudky Súdneho dvora EÚ týkajúce sa prejudiciálnych otázok sú spolu s výkladom alebo posúdením platnosti práva Únie, ktoré sa v ňom nachádzajú, záväzné pre vnútroštátny súd, ktorý podal prejudiciálnu otázku (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Benedetti, 52/76, 3.2.1977, Zb. s. 163, bod 26), ako aj pre súdy, ktoré budú rozhodovať v tej istej veci (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Milch, Fett a Eierkontor, 29/68, 24.6.1969, Zb. s. 165, bod 2). Súdny dvor výkladom únievého ustanovenia objasňuje zmysel a pôsobnosť vykladaného ustanovenia už od okamihu, kedy toto ustanovenie nadobudlo účinnosť. Súdnym dvorom interpretované ustanovenie musia vnútroštátne súdy aplikovať aj na právne vzťahy, ktoré vznikli alebo boli založené pred vynesením prejudiciálneho rozsudku. Prejudiciálny rozsudok teda nemá konštitutívny, ale len deklaratórny charakter a pôsobí ex tunc (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veciach Kempster, C-2/06, 12.02.2008, Zb. s. 1-41 bod 35; Kühne a Heitz, C-453/00, 13.01.2004, Zb. s. 1-837, bod 21; Blaizot, 24/86, 02.02.1988, Zb. s. 379, bod 27). Z uvedených dôvodov sú závery Súdneho dvora EÚ vyjadrené vo vyššie a nižšie uvedených rozsudkoch aplikovateľné aj v predmetnej právnej veci.

122. Sťažovateľ uviedol, že správca dane žalobcovi neoznámil konkrétny dôvod začatia daňovej kontroly a dokonca odmieta tento dôvod oznámiť. Ako daňový subjekt pôsobí už viac ako 10 rokov a všetky svoje daňové povinnosti si riadne a včas plnila. Tieto skutočnosti sú správcovi dane známe, avšak bezdôvodne tieto poznatky ignoruje, čím jasne dáva najavo svoj negatívny prístup k spoločnosti. Je vylúčené aby obchodnú činnosť vykonávala v rozpore so zákonom, keďže vie, že je pod neustálou kontrolou daňových orgánov. Začatie daňovej kontroly za dané zdaňovacie obdobie je ďalším prejavom svojvôle správcu dane a šikanovania len preto, že sa zákonným spôsobom bráni proti nezákonnému konaniu správcu dane. Správca dane porušuje základné zásady správy daní, a to zásadu zákonnosti (legality), a z nej vyplývajúcu zásadu enumeratívности verejno-právnych pretenzií, ktorá je zásadou vyplývajúcou z ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, a ktorá znamená, že verejný orgán pri svojej činnosti nemôže konať svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená a v rozsahu, v akom mu bola zverená. Inými slovami povedané, správca dane nemôže konať inak, než ako mu dovoľuje zákon a nemôže si svoje kompetencie rozširovať nad rámec zákona.

123. Sťažovateľ považuje skutkové zistenia správcu dane a rovnako aj žalovaného nesú jednoznačne známky a znaky jednostrannosti, nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a predovšetkým neverifikovanosti záverov plynúcich z vykonaného dokazovania.

124. Sťažovateľ nesúhlasí so závermi uvedenými v rozhodnutiach, nakoľko podľa názoru žalobcu nemôže správca dane a rovnako ani žalovaný žiadosť o MVI považovať za konkrétny vykonávaný dôkaz, ale ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného dožiadaným správcom dane. Z tohto dôvodu bol správca dane a následne aj žalovaný povinný v rámci prejednávacej zásady uvedenej v ustanovení § 24 ods. 2 Daňového poriadku zistiť konkrétne vykonané dôkazy a umožniť kontrolovanému daňovému subjektu vyjadriť sa ku všetkým týmto konkrétnym vykonaným dôkazom.

125. Informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom dožiadania MVI, (pričom ich nesprávne považujú za dôkazy) však žalobcovi iba oznámil a neumožnil mu do procesu ich získavania nijako zasiahnuť. Právna prax pritom vyžaduje, aby predpokladom na zistenia, ktoré majú byť podkladom na rozhodnutie daňového orgánu, je že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromno-právnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale predovšetkým porušením práv daňového subjektu (rozsudok NS SR, spis. zn. 4SŽ/65/66/01, 4SŽ/113, 114/01).

126. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, v zmysle ktorej informácie získané v rámci MVI nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informatívny, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený

dokazovaním. Žalobca zdôrazňuje, že správca dane na potvrdenie informácií získaných v rámci MVI nevykonal žiadne dokazovanie, t.j. informácie nijakým spôsobom nepotvrdil.

127.

Keďže získané informácie v rámci MVI bolo možné potvrdiť iba dokazovaním u obchodných partnerov daňového subjektu, podľa názoru sťažovateľa sú správne jeho námietky v jednotlivých vyjadreniach ako odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, že správca dane nevykonal týmto smerom a neumožnil mu účasť na tomto dokazovaní v rozsahu práv mu priznaných platnou právnou úpravou.

128. Z predmetných MVI odpovedí vyplynuli závažné tvrdenia, ktoré správca dane prijal ako nerozporuplné a dokázané skutočnosti, pritom sám nebol účastníkom procesu ich získavania, a preto nemôže posúdiť napríklad procesné alebo iné právne vady, ktorými tieto informácie môžu trpieť. Toto právo bolo týmto postupom odňaté aj sťažovateľovi, nakoľko nebol účastný pri ich získavaní a nemohol sa k nim vyjadrovať.

129. Správca dane síce deklaroval, že daňový subjekt má možnosť sa ku všetkým dôkazom vyjadriť - napríklad aj vyjadrením sa k zápisnici, avšak takéto vyjadrenie majú inú povahu, nakoľko ich správca dane považuje už len za vyjadrenie k zisteným a nie zisťovaným skutočnostiam. V rámci predmetnej odpovede MVI tak ide o informácie o tom, kde bol dopravený tovar, komu bol následne predaný, kto zabezpečoval prepravu tovaru, vyjadrenia konateľa kontrolovaného subjektu a iné veľmi závažné tvrdenia.

130. Sťažovateľ mal za to, že postupoval v rozpore s vyššie uvedeným. Konal v rozpore s ustanovením čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, ako aj v rozpore s vyššie citovanými rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

131. Na základe vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane porušil prejednávaciú zásadu a porušil právo žalobcu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom. Vzhľadom na uvedené žalobca považuje informácie zistené v rámci MVI ohľadne dopravy tovaru pri obchodoch neuznaných správcou dane za nepoužiteľné.

132. Sťažovateľ sa domnieva, že preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a v rozsahu, v akom to od neho možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, pričom príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na ním uvádzané skutočnosti, a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať. Takisto bol príslušný správny orgán povinný sa vypořiadat' s námietkami žalobcu v celom rozsahu, a to vzhľadom na ich obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci. Krajský súd v Prešove sa však bez ďalšieho stotožnil s týmto postupom žalovaného a správcu dane, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami sťažovateľa v dostatočnom rozsahu nevvyporiadal a neprihliadal na ne.

133. Žalovaný podľa názoru sťažovateľa svojím postupom nerešpektoval jeho práva, a to tým, že napriek skutočnosti uvedenej v poučení rozhodnutia Správcu dane, v zmysle ktorého proti tomuto rozhodnutiu bolo možné podať odvolanie toto skutočne podal a v ktorom rovnako namietal skutočnosti spočívajúce v nedostatočne zistenom skutkovom stave, nedostatočným odôvodnením tohto rozhodnutia, nesprávnom postupe a nesprávnom hodnotení predložených a zadovážených dôkazných prostriedkov sa tento súčasne nevyporiadal s námietkami žalobcu, ktorý niekoľkokrát dôrazne poukazoval na skutočnosti svedčiacie v jeho prospech, a ktoré žalovaný a neskôr počas súdneho konania aj Krajský súd v Prešove úmyselne prehliadali a nevenovali im rovnako pozornosť v časti odôvodnenia svojich rozhodnutí.

134. Napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci tak trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo také zistenie skutkového stavu, ktoré je pre posúdenie predmetnej veci nedostačujúce.

135. V tomto prípade sa žalovaný a rovnako súd bez ďalšieho stotožnili a zároveň sa uskromnili na pomerne doslovný opis skutkového stavu predložený správcom dane, strohým skonštatovaním o správnosti postupu a nadnesení úvah, pri ktorých je účelovo v neprospech žalobcu poukazované na možné rozpory v tvrdeniach správcu dane a sťažovateľa ako daňového subjektu.

136. Z uvedeného je teda podľa sťažovateľa zrejmé, že úlohou správneho súdu je celkom samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených správnym orgánom, a ak pritom zistí skutkové, či (procesné) právne deficity, je potrebné, aby reagoval tým, že uloží správne orgánu ich odstránenie, nahradenie, či doplnenie alebo tak urobí sám. Krajský súd v Prešove odlišne od zákonom stanoveného postupu len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu, čím z jeho strany došlo k ďalšiemu závažnému procesnému pochybeniu, a teda vydania rozhodnutia v rozpore so zákonom.

137.

Postup žalovaného a správcu dane považuje sťažovateľ za konanie v hrubom rozpore s ústavnými princípmi právnej istoty a právneho štátu a v neposlednom rade aj v rozpore s ust. § 3 ods. 1, 2 a 4 Správneho poriadku, o čom svedčí aj Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. II. ÚS 22/2002, ktorý konštatuje, že „ak vydaniu rozhodnutia predchádzal taký postup správneho orgánu, ktorý možno označiť za nezákonný, pričom táto nezákonnosť sa prejavila nerešpektovaním základného práva účastníka konania (a tieto nedostatky sú premietnuté v napadnutom rozhodnutí), napadnutým rozhodnutím správneho orgánu bolo porušené základné právo účastníka konania na súdnu a inú právnu ochranu upravené v Čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky“.

138. Sťažovateľ tvrdil, že v danom prípade súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založil síce na rozsiahlom opise skutkového stavu veci, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení (paragrafového znenia) na vec sa vzťahujúcich právnych prepisov a konštatovaní správnosti právnych názorov a záverov správnych orgánov s ktorými sa bez akéhokoľvek kritického posúdenia stotožnil, avšak v rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím súd postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti.

139. Rozsudok neobsahuje dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Správny súd vo svojom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami na ktoré poukazoval žalobca v žalobe. Je potrebné zdôrazniť, že súd nemôže argumentáciu účastníka odmietnuť ako nesprávnu, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť, v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Za stavu a situácie, kedy sa súd s argumentmi žalobcu dostatočne nezaoberal, je potrebné skonštatovať, že odôvodnenie rozsudku nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, v zmysle ktorej je povinnosťou súdu uviesť v rozhodnutí posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, teda dostatočné a relevantné dôvody na ktorých svoje rozhodnutie založili.

140. Sťažovateľ ďalej namietal prerušenie daňovej kontroly, ktorá musí byť v súlade so zákonom a nariadením, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov, v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej

kontroly, vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z medzinárodnej výmeny informácií), dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

141. Nakoľko Správca dane nebol nijakým spôsobom aktívny, pokiaľ išlo o prekročenie maximálnej dĺžky medzinárodnej výmeny informácií, je možné považovať danú medzinárodnú výmenu informácií za druh činnosti správcu dane, ktorou umelo predlžoval daňovú kontrolu, a teda medzinárodná výmena informácií bola vykonaná v rozpore so zásadou zákonnosti, primeranosti a proporcionality.

142. Na podklade medzinárodnej výmeny informácií nad rámec šiestich mesiacov je rozhodnutie správcu dane a žalovaného, okrem skutočností už uvedených alebo uvedených nižšie, nepreskúmateľné. Za týmto účelom je povinný súd preskúmať napadnuté rozhodnutia a upriamiť pozornosť aj na správnu Úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená na obdobie skoro pätnástich mesiacov. Po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov z tohto pohľadu mal a musel súd dospieť jednoznačne k záveru, že v nich absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly. Inými slovami, výsledky takéhoto preverenia neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového ani druhostupňového správneho orgánu. Absentujú v nich zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

143. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov, v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z medzinárodnej výmeny informácií), dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

144. Správne orgány ani krajský súd sa touto otázkou podľa sťažovateľa pri rozhodovaní absolútne nezaoberali a neuviedli ani akékoľvek odôvodnenie ani právny základ akéhokoľvek odobrenia takto nezákonného podkladu rozhodnutí správnych orgánov, ako aj rozhodnutia súdu, a to aj napriek tomu, že táto otázka bola predmetom diskusie pojednávania, čo má priamo za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia, nakoľko najpodstatnejšiu časť a otázku súd v žiadnej z bodov rozhodnutia neodôvodnil, nevenoval sa jej a nezaujal relevantné stanovisko.

145. Postup správcu dane dôvodne vzbudzuje dojem, že správca dane účelovo a v rozpore s akýmikoľvek zásadami a princípmi Daňového poriadku žiadal potrebné informácie ohľadom zahraničných transakcií v rámci MVI a možno konštatovať, že nanajvýš nekoordinovane, bez prihliadnutia na základné zásady daňového konania, čo neprimeraným spôsobom zasahuje do práv kontrolovaného daňového subjektu. Rovnako je zrejmé, že žalovaný vykladá znenie ustanovenia nanajvýš účelovo, aby zakryl nezákonnosť, ktorou je poznačený Protokol z daňovej kontroly.

146. Sťažovateľ poukázal na princíp otráveného stromu, kedy je dôležité brať na zreteľ skutočnosť, že na otrávenom strome rastú zásadne otrávené plody, pričom v prenesenom význame na konkrétny prípad to znamená, že na nezákonnosti nemožno stavať zákonnosť. Akýkoľvek výsledok konania, ktoré je podložené nezákonným protokolom, je nezákonné.

147. Sťažovateľ zdôraznil, že daňová kontrola predstavuje aj značný zásah do súkromno-právnej sféry kontrolovaného daňového subjektu a preto je dôležité, aby pri nej bola dodržaná zásada proporcionality a účelnosti, aby nebolo možné postup správcu dane považovať za šikanózný.

148. Primeraná rýchlosť konania je jednou z podmienok spravodlivého procesu a je priamo upravená aj v článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Dlhé trvajúce konanie ohrozuje jeho účinnosť a kredibilitu. Princíp konania v primeranej lehote je univerzálnym princípom uplatňujúcim sa v konaní pred všetkými orgánmi verejnej moci a to nielen v občiansko-právnom a trestno-právnom konaní, ale i v postupoch vykonávateľov verejnej správy, ktorými sú priamo dotknuté verejné subjektívne práva osôb. V právnom štáte by nemala existovať situácia, že by pre postup verejnej správy nebola ustanovená žiadna lehota na vybavenie vecí, resp. aspoň rámcová zákonná požiadavka na vybavenie vecí včas a bez zbytočných prieťahov. Taký stav by v právnej praxi spôsoboval právnu neistotu.

149.

Princíp konania v primeranej lehote je garantovaný ústavne alebo vo vzťahu k verejnej správe je upravený v osobitných zákonoch, predovšetkým v správnych poriadkoch členských štátov. Podľa článku 7 odporúčania CM/Rec (2007) 7 orgány verejnej správy konajú a plnia si svoje povinnosti v primeranej lehote. Odporúčanie tak rozširuje tradičné chápanie princípu v tom smere, že požaduje, aby tieto orgány nielen konali, ale aj plnili svoje povinnosti v primeranej časovej lehote. Tým sa zdôraznila nielen požiadavka na ochranu jednotlivca v situácii, keď správne orgány rozhodujú o jeho subjektívnych právach a povinnostiach, ale aj všeobecná požiadavka na účinnosť verejnej správy pri plnení úloh v rámci zákonom jej priznanej kompetencie.

150. Postup správcu dane považoval sťažovateľ za poznačený vadou nezákonnosti, a rovnako ktorého výstupom je Protokol o výkone daňovej kontroly správcu dane, ktorý sa stáva nezákonným dôkazom. Správca dane sa zároveň nemôže odvolávať na skutočnosť, že by mu zo strany žalobcu nebola poskytnutá všetka a akákoľvek súčinnosť, ktorú si od tohto v rámci daňovej kontroly vyžiadal, nakoľko žalobca v priebehu kontroly pristupoval k celej veci aktívne a správcovi dane priebežne predkladal požadované dokumenty.

151.

Nakoľko priebeh daňovej kontroly, ako aj samotný postup je od počiatku poznačený vadou nezákonnosti z dôvodu nedodržania postupu, ktorý ustanovujú pre orgány verejnej moci právne predpisy, je Protokol dokumentom, ktorý je vyhotovený na podklade konania, ktoré je priamo v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v čoho dôsledku sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom, na základe ktorého bolo správcom dane vydané rozhodnutie správcu dane, a teda je poznačené vadou nezákonnosti.

152. Postupom, ktorý správca dane zvolil v priebehu daňovej kontroly došlo k závažnému porušeniu princípu proporcionality, a to tým, že postup správcu dane sa prieči ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

153. Práve nedodržanie zásady proporcionality žalobca namietal už v predchádzajúcom konaní, kedy sa s laxným prístupom v časti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho orgánu nemožno za žiadnych okolností stotožniť.

154. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalobca navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 24.09.2019 sp. zn. 6S/99/2018 v celom rozsahu zrušil a vec vrátil Krajskému súdu v Prešove na ďalšie konanie, alternatívne, aby zrušil

rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101903646/2018 zo dňa 26.09.2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 101 128794/2018 zo dňa 08.06.2018 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

155. K podanej kasačnej sťažnosti podal dňa 24.02.2020 vyjadrenie žalovaný, ktorý uviedol, že s argumentáciou žalobcu sa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ako aj vo svojom vyjadrení sa k žalobe, zotrváva na svojich vyjadreniach a to aj vo vzťahu ku kasačnej sťažnosti a navrhuje kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

156. Prejednávaná vec bola dňa 19.05.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie do senátu 6Sžfk pod sp. zn. 6Sžfk/27/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Zbierky zákonov o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktoré o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod sp. zn. 6Sžfk/63/2020 z dôvodu, že spis bol písomným podaním zo dňa 10.09.2020 vrátený Krajskému súdu v Prešove z dôvodu, že v pôvodne predloženom spise (sp. zn. 6Sžfk/27/2020) nebola založená doložka o autorizácii prvopisu rozhodnutia správneho súdu, z ktorej by mohol kasačný súd spoľahlivo zistiť kto a kedy autorizoval prvopis rozhodnutia v súlade správneho súdu a originál písomného splnomocnenia na zastupovanie žalobcu v kasačnom konaní, resp. splnomocnenie v elektronickej podobe, vrátane osvedčovacej doložky o zaručenej konverzii.

157. Po odstránení nedostatkov bol spis opätovne predložený najvyššiemu súdu sp. zn. 6Sžfk/63/2020.

158. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk <<http://www.nssud.sk>> podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

159. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove sp.zn. 6S/99/2018 zo dňa 24.09.2019, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 26.09.2018 č. 101903646/2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 28.06.2018 pod č. 101128794/2018.

160. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2013 až máj 2012, júl 2012, august 2012 a október až december 2012, ktorá začala podľa ust. § 46 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. dňa 23.04.2013.

161. Priebeh administratívneho konania je zaznamenaný a opísaný v rozsudku Krajského súdu v Prešove, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len na neho v celom rozsahu odkazuje.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

162. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu práva alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1 SSP).

163. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

164. Podľa ust. § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

165. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (zákona o DPH), predmetom dane je

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

166. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

167. 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.

168. Podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

169. Podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

170. Podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH, ako nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu pridelil členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý.

171. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH (prvá a druhá veta) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

172. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

173. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH (v znení účinnom do 30.09.2012), je platiteľ povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a/ ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b/ ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c/ ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d/ inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

174. Podľa § 43 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru a dodanie služby

- a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,
- b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou,
- c) medzinárodným organizáciám iným ako sú uvedené v písmene b/, zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv,
- d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

175. Podľa § 43 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať oslobodenie od dane podľa odseku 6 potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi.

176. Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z., ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

177. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

178. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

179. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

180. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.

181. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, sa pri správe daní 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.

182. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

184. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

185. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

186. Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, je správca dane oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

187. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dané alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

188. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), je prípustná (§ 439 SSP) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

189. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu v Prešoveč.k. 6S/99/2018-127 zo dňa 24. septembra 2019, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101903646 zo dňa 26.09.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 101128794/2018 zo dňa 08.06.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku sťažovateľovi určil za zdaňovacie obdobie marec 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 84.867,48 eura, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 19.421,81 eura a vyrubil daň v sume 65.445,67 eura s odôvodnením, že sťažovateľ nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nebolo preukázané dodanie jatečnej hydiny.

190. Kasačný súd preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

191. Najvyšší správny súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s nimi najvyšší správny súd stotožnil v celom rozsahu považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

192. Je nutné konštatovať, že žalovaný správny orgán, ako aj správca dane vykonali vo veci mimoriadne rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyvodili správne právne závery. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.

193. Aj podľa názoru kasačného súdu bolo daňovými kontrolami u sťažovateľa dostatočne zistené a osvedčené účelové konanie spoločnosti s cieľom neoprávneného uplatnenia odpočítania dane z prijatých faktúr od dodávateľa a získanej daňovej výhody podsunutím spoločnosti, ktoré reálne nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť. Predmetom týchto zdaniteľných obchodov bolo dodanie toho istého tovaru medzi viacerými spoločnosťami v nezmenenom stave. Sťažovateľ deklaroval dodanie tovaru od spoločností, ktoré nevykonávali hospodársku činnosť, ktoré boli do reťazca obchodov účelovo vložené, boli jednoosobové bez akejkoľvek histórie, nemali žiadne materiálo-technické zabezpečenia ani zamestnancov. Tieto spoločnosti nepodávali daňové priznanie k dani z príjmov, účtovnú závierku, nepredložili správcovi dane záznamy dane z pridanej hodnoty, ako ani ostatné listinné faktúry a dôkazy k jednotlivým obchodom. Odberateľmi boli daňové subjekty, ktoré boli nekontaktné.

194. Pre účely § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladu (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia faktúry.

195. Z dikcie vyššie citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcove tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok NSS SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.01.2013. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na ďalšie rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, sp. zn. 8Sžf/23/2014, sp. zn. 3Sžf/125/2013.

196. Kasačný súd zdôrazňuje, že preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane.

197. V prejednávanej veci je nepochybné, že správca dane vykonal u daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 až máj 2012, júl 2012, august 2012, október až december 2012, pri ktorej preveroval u kontrolovaného daňového subjektu (sťažovateľa) skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Na základe výsledku a následného vyrubovacieho konania v zdaňovacom období marec 2012 určil napadnutým rozhodnutím rozdiel v sume 84.867,48 eura.

198. Pri preverovaní zdaniteľných obchodov správca dane vychádzal z predložených dodávateľských faktúr a zistil, že tovar (jatočné kurčatá) si kontrolovaný subjekt obstaral od dodávateľov z fariem na území Slovenskej republiky spoločnosti JANEK s.r.o., Dolný Moštenec, HYDINA a.s., Gbely, HYDINÁREŇ ZÁMOSTIE, s.r.o. Predajná, AGRONOVÁZ, a.s. Nové Mesto nad Váhom, pričom faktúram boli predložené dodacie listy a vyhlásenia od odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, že tento tovar kúpil na základe príslušnej faktúry a prevzal a prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu.

199. Ďalším dokazovaním správca dane zistil, že preprava jatočnej hydiny do Poľska mala byť vykonaná a mal ju vykonať odberateľ daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, pričom správca dane po vyhodnotení zisteného skutkového stavu konštatoval, že dodávky tovaru medzi dodávateľom HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC neboli spojené s prepravou do iného členského štátu, že pri týchto dodávkach nebola splnená podmienka pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH. V danom prípade išlo o obchod, na ktorom sa zúčastnil reťazec dodávateľov a odberateľov identifikovateľných pre daň rôznych členských štátoch. V rámci reťazového obchodu posudzoval správca dane každý zmluvný vzťah samostatne a pre účely DPH každého dodávateľa v reťazci považoval za priameho dodávateľa tovaru pre najbližšieho nasledujúceho odberateľa.

200. Podľa názoru kasačného súdu, žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly a v preskúvanom rozhodnutí zrozumiteľne vysvetlil základný princíp fungovania DPH pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu v Európskom spoločenstve. V preskúvanej veci sa kasačný súd stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalovaného a niet pochýb, že musí ísť o vzťah dodávateľ - odberateľ, v ktorom dodávateľ musí byť identifikovaný pre DPH v krajine dodania tovaru a odberateľ v štáte nadobudnutia tovaru a nesmie ísť o fiktívnu firmu, teda tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia tovaru a dodávateľ tovaru si uplatní oslobodenie dane, lebo ide o cezhraničné dodanie tovaru a platí princíp určenia.

201. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca (sťažovateľ) v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

202. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom, a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Colleé).

203. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, preveril splnenie podmienok pre účely oslobodenia od dane a konštatoval, že sťažovateľ podmienky pre odpočet DPH v danom prípade nepreukázal. Kasačný súd konštatoval, že v danom prípade je možné v celom rozsahu sa stotožniť s právnymi závermi žalovaného správneho orgánu, ako aj Krajského súdu v Prešove a preto postupom podľa ustanovenia § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

204. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom v inom súdnom preskúmvacom konaní pod sp.zn. 2S/3/2017, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp.zn. 6Sžfk/27/2018. V konaní vedenom pod sp.zn. 2S/3/2017 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom č.k. 2S/3/2017-209 zo dňa 17. januára 2018 zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11. júna 2019 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Rovnako bola zamietnutá kasačná sťažnosť vo veci 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022.

205. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, ktorou poukazoval na jeho neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom kasačný súd poukazuje na to, že jednotlivé zistenia správcu dane vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o reálnosti deklarovaných dodávok tovaru. Napadnuté rozhodnutia daňových orgánov však neboli založené iba na spochybnení sťažovateľom predložených dôkazov, ale žalovaný a napokon i správny súd dospeli k záverom nasvedčujúcim tomu, že deklarované obchody vykazovali znaky podvodných transakcií.

206. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa podvodného konania (aj keď primárnym dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru v zmysle zákona o DPH) majú za to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje daňové orgány, žiadnym spôsobom nespochybnil závery vyplývajúce z rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko tieto boli podporené jednotlivými dôkazmi a náležite vyhodnotené. V tejto spojitosti sa žiada uviesť aj to, že i v prípade, ak by žalovaný uznal, že sťažovateľom deklarovaný dodávateľ zrealizoval dodávku tovaru pre sťažovateľa, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve s ohľadom na ním citovanú judikatúru Súdneho

dvora EÚ postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na podvodnom konaní, o ktorom (s poukazom na zistenia daňových orgánov týkajúce sa previazanosti či dokonca vzájomnej koordinácie dotknutých daňových subjektov) sťažovateľ musel mať vedomosť.

207. Kasačný súd taktiež poukazuje na to, že začatie daňovej kontroly nemusí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, tak ako to naznačoval sťažovateľ, keďže takáto požiadavka nevyplýva z jednotlivých ustanovení Daňového poriadku s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Pokiaľ sťažovateľ poukazyval na jeho kriminalizáciu zo strany daňových orgánov, túto námietku kasačný súd nepovažoval za podloženú, nakoľko je prirodzené, že pokiaľ skutkové zistenia preukazujú podvodné konanie, tak z tohto zistenia daňové orgány vychádzajú a nemusia vyčakať na prípadné trestné konanie. Na tomto mieste je nutné pripomenúť aj to, že pojem účasti na podvodnom konaní v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom podľa trestného práva Slovenskej republiky.

208. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd poukazuje na to, že uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru Európskej únie boli kasačným súdom predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

209. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty 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.

210. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdného dvora Európskej únie dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Kasačný súd nevzhladol dôvod na opätovné prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie, nakoľko právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť

rozhodnutí daňových orgánov ako takých. Kasačný súd preto (posúdiac uvedené podanie sťažovateľa v zmysle § 55 ods. 3 SSP ako návrh na prerušenie konania) tento návrh zamietol podľa § 25 SSP.

211. Pokiaľ sa týka návrhu sťažovateľa na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti v zmysle § 447 ods. 1 SSP, kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 446 ods. 2 písm. a/ SSP kasačná sťažnosť má odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe alebo žalobe proti inému zásahu, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane. Vzhľadom na to, že sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu vydanému v konaní o správnej žalobe, keď žalovaným bol orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane, odkladný účinok kasačnej sťažnosti nastúpil ex lege, t.j. priamo zo zákona. Kasačný súd preto nerozhodoval o tomto návrhu postupom podľa § 447 ods. 1 SSP.

212. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevzhladol dôvod na postup podľa § 168 SSP.

213. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.