

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 6S/69/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200847
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8019200847.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a členiek senátu JUDr. Ľuboslavy Mruškovičovej a JUDr. Mariany Hirkovej v právnej veci žalobcu REMETA.M, s.r.o., so sídlom Tarnov 103, 086 01 Rokyty, IČO: 43 805 345, právne zastúpený JUDr. Ivom Babjakom, advokátom so sídlom Svidník, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 116.10.2019 číslo: XXXXXXXXXX/XXXX v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov zo dňa 27.06.2019 číslo: XXXXXX/XXXX na základe správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a zmene a doplnenia niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 27.06.2019 číslo: XXXXXX/XXXX (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 17 503,44 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 526,79 eur a vyrubil daň v sume 16 976,65 eur daňovému subjektu REMETA.M, s.r.o., Tarnov 103, 086 01 Rokyty, IČO: 43 805 345 (ďalej len daňový subjekt, kontrolovaný daňový subjekt, žalobca), potvrdil.

V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na podrobné odvolanie daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré obsahuje skoro identické námietky ako sú uvádzané v žalobných dôvodoch.

Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane a zo spisového materiálu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na základe oznámenia č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.01.2017, ktoré bolo doručené daňovému subjektu dňa 10.01.2017. Správca dane v súlade s účelom kontroly vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov.

Spoločnosť REMETA.M, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období nakúpila stretch fólie Jumbo, ktoré uskladnila v sklade v Prešove a následne fakturovala pre odberateľa v Rakúsku - SOTEX GmbH, Europaplatz 2/1/2, AT-1150 Wien, IČO 403 212, IČ DPH A.. Pri kontrole zistil správca dane porušenie § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) zo strany daňového subjektu tým, že nepreukázal splnenie základnej podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Daňový subjekt predložil za nákup tovaru - fólie Jumbo od dodávateľa ZAKLAD PRODUKCJI FÓLII „EFEKT-PLUS“ SP. Z D.O., SWIETOKRZYSKA 30 M63, Varšava, IČ DPH B. faktúry č. C. zo dňa 05.10.2016, základ dane 28 797,44 eura, č. FE002353RG zo dňa 21.10.2016, základ dane 28 571,19 eura a č. C. zo dňa 24.10.2016, základ dane 28 573,73 eura. Na základe týchto faktúr daňový subjekt deklaroval nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH a priznal daň vo výške 17 188,44 eur a zároveň si v zmysle § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH odpočítal daň z nadobudnutia tovaru vo výške 17 188,44 eura.

K uvedeným faktúram boli priložené medzinárodné nákladné listy (CMR), doklady o prijatí tovaru. Tovar bol odoslaný do skladových priestorov v B., D. XX patriace spoločnosti Trans Nora s.r.o., Vajnorská 100/B, 831 04 Bratislava - mestská časť Nové mesto (v roku 2016 Poľský dvor 22, 082 56 Pečovská Nová Ves), IČO 47 711 221, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČ DPH D.. Správca dane vykonal miestne zisťovanie v prenajatých skladoch v Prešove, na D. E. XX za účelom podania vysvetlenia v súvislosti s tovarom uskladňovaným na základe zmluvy o skladovaní a manipulácii medzi Trans Nora s.r.o. a REMETA.M, s.r.o.. Prítomný zamestnanec F. G. podal potrebné vysvetlenie, ktoré správca dane uviedol v zápisnici č. 100581622/2017 zo dňa 06.04.2017. Za účelom preverenia prepravy tovaru zaslal správca dane výzvu č. 100367825/2017 zo dňa 28.02.2017 Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. a vyzval na oznámenie údajov potrebných pre účely kontroly, a to poskytnutie výpisov mýtnych transakcií vozidiel s evidenčnými číslami H.; H.; H.; I.; H. za obdobie október 2016. Podľa odpovede doručenej dňa 28.03.2017 vozidlá s EVČ H., H., H., I., H. boli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme a užívali vymedzené úseky ciest v októbri 2016.

Daňový subjekt deklaroval v mesiaci október 2016 dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH pre odberateľa SOTEX GmbH, Europaplatz 2/1/2, AT-1150 Wien, IČO 403 212, IČ DPH A. na základe faktúry č. B. zo dňa 06.10.2016 za dodávku fólie JUMBO Transparent film, základ dane 29 472,38 eur, s priloženým medzinárodným nákladným listom, dodacím listom, potvrdením o preprave tovaru do skladu v meste Chorzów, Poľsko; faktúry č. B. XXXXXX zo dňa 24.10.2016 za dodávku fólie Jumbo Transparent film, základ dane 29 021,13 eur s priloženým medzinárodným nákladným listom, dodacím listom a potvrdením o preprave tovaru do skladu v Chorzówe v Poľsku a faktúry č. B. XXXXXX zo dňa 25.10.2016 za dodávku fólie Jumbo Transparent film, základ dane 29 023,71 eur a priloženým medzinárodným nákladným listom, potvrdením o preprave tovaru do skladu v meste Jaslo v Poľsku. V predložených medzinárodných nákladných listoch nebolo uvedené, kto tovar prevzal, nebol tam dátum prevzatia a podpis s pečiatkou príjemcu.

Správca dane zaslal dňa 19.04.2017 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) č. 376490/2017 v súvislosti s prepravou tovaru (fólií) daňovým subjektom ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, Krzysztof Król, POCIEKARB, ul. Glowna 13, Renska Wies, DIČ XXXXXXXXXXXX v októbri 2016 zo Slovenska do Poľska. Dňa 13.06.2017 bola doručená odpoveď evidovaná pod č. XXXXXXXX/XXXX. V odpovedi sa uvádza, že tovar bol naložený na adrese Trans Nora s.r.o., Prešov, GEBRUDER WEISS areál, D. XX, B. a vyloženie tovaru bolo v Chorzówe na ul. Azotowa skladníkom spoločnosti. J. si nepamätal názov spoločnosti a uviedol, že tovar bol prevzatý osobou jemu neznámou. Prišiel muž na motorovom vozidle so slovenskými evidenčnými číslami a opečiatkoval CMR a doklady. Prepravovaným tovarom boli rolky fólie. Prepravca K. K. vystavil faktúru za prepravu č. 434/16 zo dňa 25.10.2016 pre kupujúceho AGMEN, D., L., M., E. N. O., P. XXXXXXXXXXXX, XX-XXX, C. XX, D.. V súvislosti s týmto preverovaním získal správca dane CMR za prepravu zo Slovenska (sklad Trans Nora s.r.o.) do Poľska (TESS SYSTEM Sp. z o.o.) prepravcom ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, K. K.. Podľa tejto CMR D. je miesto vykladania tovaru uvedené Chorzów, Poľsko a uvedené, že tovar prevzal TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa.

Ďalšie preverovanie uskutočnil správca dane zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXX/XXXX zo dňa 19.04.2017 v súvislosti s prepravou tovaru, ktorú vykonal daňový subjekt FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“, ul. Armii Krajowej 9a, 38-460, Jedlicze, Poľsko, DIČ XXXXXXXXXXXX v októbri 2016 zo Slovenska do Poľska. Dňa 19.07.2017 bola doručená odpoveď na túto žiadosť zaevidovaná pod č. XXXXXX/XXXX. V nej poľská daňová správa uviedla, že tovar bol naložený v B., D. XX, v spoločnosti Trans Nora s.r.o. a vyložený v Poľsku, v meste Jaslo, ul. Niegłowicka 47 B, spoločnosťou Folpolter II Sp. z o.o. osobami prítomnými pri vykladaní tovaru. Fólia prepravená bola, faktúra za prepravu bola vystavená pre Šped - Trans Levice, a. s., K. Q. X, XXX XX R., ktorá prepravu objednala. Preverovaním správca dane získal CMR za prepravu zo Slovenska (sklad Trans Nora s.r.o. do Poľska (TESS SYSTEM Sp. z o.o.) prepravcom FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“. Podľa uvedenej CMR č. D. je uvedené miesto vykladania tovaru Jaslo, Poľsko a tovar prevzal TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa.

Zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXXXXXX/XXXX dňa 21.08.2017 preveroval správca dane fakturovaný tovar pre SOTEX GmbH, Europaplatz, 2/1/2, AT-1150 Wien, IČ DPH A..

V nadväznosti na zaslanú medzinárodnú žiadosť vydal správca dane dňa 31.10.2017 rozhodnutie č. 102276572/2017, ktorým podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušil vykonávanú kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2016 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu - zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 v znení neskorších predpisov. Kontrola bola prerušená od 03.11.2017 do doby, kým správcovi dane bude doručená odpoveď na zaslanú žiadosť.

Dňa 15.05.2018 bola doručená odpoveď evidovaná pod č. XXXXXX/XXXX. V nej rakúska daňová správa uviedla, že spoločnosť SOTEX GmbH bola predmetom kontroly. Vzniklo podozrenie, že spoločnosť bola zapojená do podvodného karuselového reťazca. Na obchodnej adrese tejto spoločnosti je v kancelárskej i budove prenajatý písací stôl bez počítača a zamestnancov. Pred ukončením kontroly daňový poradca zložil funkciu. Spoločnosť zmenila konateľa a podielnikov. Odvtedy nie je možné sa spojiť so spoločnosťou. Nevedia poskytnúť informácie o nakládke a vykládke; tovaru, či dodania fólie sa uskutočnili v rámci karuselového podvodného reťazca alebo išlo o regulárny obchod, nie je možné určiť. IČ DPH tejto spoločnosti bolo obmedzené dci 19.12.2016, prepravné doklady nie je možné od tejto spoločnosti získať.

Dňa 04.06.2018 správca dane požiadal (ev. č. XXXXXXXXXXX/XXXX) túto odpoveď doplniť, v ktorej uviedol, že vykonáva daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2016, a požiadal o vyjadrenie či v mesiacoch január, február, apríl, máj, júl, október, november a december 2016 spoločnosť SOTEX GmbH neobchodovala so spoločnosťou REMATA.M, s.r.o., neprijala od nej faktúry alebo sa nepodarilo získať doklady za uvedené mesiace. Požiadal tiež o vyjadrenie, či má táto spoločnosť v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze za október 2016, resp. IV. štvrťrok 2016 uvedené fakturácie pre odberateľa TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa, Poľsko a v akej výške. Podľa odpovede rakúskej daňovej správy bola spoločnosť SOTEX GmbH vždy sprostredkovateľom v týchto obchodoch. Správca dane požiadal o vyjadrenie, či spoločnosť deklarovala v októbri, že je prvým odberateľom v rámci trojstranného obchodu.

Správca dane dňa 07.08.2018 prijal odpoveď (ev. č. XXXXXX/XXXX) na žiadosť o doplnenie (ev. č. XXXXXX/XXXX), v ktorej rakúska daňová správa uviedla, že v mesiacoch január, február, apríl a máj 2016 sa neuskutočnili žiadne transakcie medzi REMATA.M, s.r.o. a SOTEX GmbH, za obdobie po septembri 2016 už nezískali žiadne dokumenty. Hlásenia systému VIES (systém výmeny informácií o DPH, jej platiteľoch registrovaných v EÚ a dodávkach tovarov a služieb) pre spoločnosť TESS SYSTEM Sp. z o.o. sú k dispozícii do novembra 2016. Podľa nich sú dodania v októbri 2016 v hodnote 92 696,00 eur, trojstranné obchody v októbri 2016 v hodnote 764 055,00 eur. Od koho bol tovaru nakúpený, nebolo možné zistiť, lebo ďalšie dokumenty neboli odovzdané, a subjekt sa z Rakúska odsťahoval. Podľa rakúskej daňovej správy SOTEX GmbH neprijala tovar, ale dodanie smerovalo priamo do Poľska. Pozíciu SOTEX GmbH v rámci dodávateľského reťazca nevedela daňová správa uviesť. V mesiaci

október 2016 bolo hlásené nadobudnutie od spoločnosti REMETA.M, s.r.o. vo výške 58 496,00 eur. Pohyb tovaru v októbri 2016 nie je preukázaný dokladmi.

Dňa 09.08.2018 správca dane oznámil, že dňom 07.08.2018 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a zaslal o tom oznámenie č. XXXXXXXXXX/XXXX daňovému subjektu. Vo výkone kontroly správca dane pokračoval.

Dňa 13.08.2018 zaslal žiadosť č. 101554860/2018 o medzinárodnú výmenu informácií v súvislosti s fakturáciou tovaru pre spoločnosť TESS SYSTEM Sp. z o.o., ul. Wejnerta 21/23, Warszawa. Podľa CMR D. bol tovar vyložený v TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa. Správca dane na základe toho požiadal preveriť, kde bol tovar reálne vyložený s uvedením presnej adresy vykládky, či ide o sklad, prečo sú údaje v oddieloch 3 odlišné od údajov v oddieli 24. Podľa CMR D. predloženej daňovým subjektom je miesto vykladania tovaru v oddieli 3 uvedené Chorzów Poľsko, v oddieli 24 nie je uvedené, kto tovar prevzal, správca dane požiadal o preverenie reálneho dodania tovaru. Dňa 06.11.2018 bola doručená odpoveď na žiadosť (ev. číslo XXXXXX/XXXX), kde poľská daňová správa uviedla, že nemôže zodpovedať na otázky, lebo nie je žiaden kontakt s daňovým subjektom. Ten bol registrovaný vo virtuálnej kancelárii, od začiatku činnosti predložil iba priznanie na DPH za 2. štvrťrok 2016, v ktorom nedeclaroval žiadne nadobudnutia napriek tomu, že dodávateľ z Rakúska a dodávateľia zo Slovenska nahlásili značné sumy dodaní v jeho prospech v roku 2016. Korešpondencia zaslaná na adresu sídla i adresu jediného člena predstavenstva spoločnosti bola vrátená ako nevyžiadaná. Daňový subjekt bol odstránený z registrov DPH i DPH EÚ subjektov ku 15.02.2018. Poľský daňový subjekt spĺňa kritérium na to, aby bol považovaný za zmiznutého obchodníka.

Dňa 13.08.2018 zaslal správca dane žiadosť č. XXXXXXXXXX/XXXX v súvislosti s nadobudnutím tovaru od dodávateľa ZAKLAD PRODUKCII FÓLII EFEKT Plus Sp. z o.o., ul. SWIETOKRZYSKA 30, LOK. 63, Warszawa, IČ DPH B.. V žiadosti správca dane uviedol, že spoločnosť REMETA.M, s.r.o. nakupovala fólie z Poľska, ktoré uskladnila na adrese D. XX, B.. Fólie mali byť v sklade prebaľované a fakturované spoločnosti SOTEX GmbH, Wien a vykládka tovaru bola podľa CMR opäť v Poľsku. Správca dane žiadal o preverenie dodania tovaru dodávateľskou poľskou spoločnosťou.

Dňa 13.08.2018 správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.08.2018, ktorým prerušil vykonávanú kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2016 u REMETA.M, s.r.o. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to zákona č. 442/2012 Z. z. v znení neskorších predpisov. Na základe uvedeného rozhodnutia bola kontrola prerušená od 15.08.2018 do doby, kým správcovi dane budú doručené odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

Dňa 31.01.2019 bola doručená odpoveď na žiadosť č. XXXXXXXXXX/XXXX a bola evidovaná pod č. XXXXX/XXXX. Poľská daňová správa v nej uviedla, že strečová fólia bola vyrobená preverovanou spoločnosťou. Naloženie tovaru bolo v sklade pobočky spoločnosti v Rogoźnici 306, 36-060 Glogów Malopolski, preprava bola vybavená spoločnosťou ZAKLAD PRODUKCII FÓLII EFEKT Plus Sp. z o.o., fólia bola doručená na adresu Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov, Slovensko. Ďalej bol predložený zoznam prepravných spoločností a ich faktúr, údaje o osobách, ktoré vykonali objednávky. Preverovaná spoločnosť ZAKLAD PRODUKCII FÓLII EFEKT Plus Sp. z o.o. deklarovala intrakomunitáme dodania pre REMETA.M, s.r.o. v sume 370 903,00 PLN. Prílohou sú faktúry, proforma faktúry, objednávky, prepravné objednávky, vyjadrenia vodičov, faktúry za prepravné služby, CMR a platby.

Dňa 05.02.2019 správca dane zaslal list č. XXXXXXXXXX/XXXX a oznámil daňovému subjektu, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, a zároveň oznámil, že pokračuje vo výkone daňovej kontroly.

Podľa získaných informácií fólie nakupované v Poľsku boli prepravené na Slovensko na adresu D. XX S. B., kde boli uskladnené. Podľa vyjadrenia daňového subjektu boli v sklade prebaľované a fakturované odberateľovi v Rakúsku. Preverovaním prepravcov boli zistené neúplné informácie.

Tovar dodaný na základe faktúry B. cez prepravcu ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, Krzysztof Król (CMR D.) bol vyložený v Chorzowe na ul. Azotowa skladníkom spoločnosti. Šofér T. T. si nepamätal názov spoločnosti. Uviedol, že tovar prevzala neznáma osoba. Muž prišiel na vozidle so slovenskými evidenčnými číslami a opečiatkoval CMR a doklady. Fólie boli prepravovaným tovarom. Prepravca K. K. vystavili faktúru za prepravu pre kupujúceho AGMEN, Spedycja, Transport, Handel, Usługi N. O., DIČ XXXXXXXXXX, 08-110, Florianska 55, Siedlce.

V prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. B. prostredníctvom prepravcu FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“ (CMR D. XXX) bol tovar vyložený v Jaslo, spoločnosť Folpolter II Spi z. o.o. SP osobami prítomnými pri vykladaní tovaru. Faktúra za prepravné služby bola vystavená pre spoločnosť Sped - Trans Levice, a.s., Ku Bratke 5,934 05 Levice, ktorá objednala túto prepravu.

Prepravu tovaru na základe faktúry č. B. XXXXXX (k nej CMR č. D.) správca dane nepreveroval, pretože na CMR údaje o prepravcovi boli nečitateľné. Miesto vykladania tovaru bolo uvedené Chorzów, Poľsko. V odd. 24 CMR nebolo uvedené, kto tovar prevzal, nebol uvedený dátum prevzatia tovaru, podpis a pečiatka príjemcu.

K preverovanému odberateľovi SOTEX GmbH rakúska daňová správa uviedla, že táto spoločnosť bola predmetom finančnej kontroly. Vzniklo podozrenie, že spoločnosť bola zapojená do podvodného karuselového reťazca. Obchodná adresa tejto spoločnosti je prenajatý stôl v kancelárskej budove bez počítača a zamestnancov. Kontakt so spoločnosťou už nie je. Nebolo možné poskytnúť informácie o nakládke a vykládke tovaru. Identifikačné číslo DPH firmy bolo obmedzené do 19.12.2016. Prepravné doklady nebolo možné získať od spoločnosti SOTEX GmbH. Po septembri 2016 už nebolo možné získať od tejto spoločnosti žiadne dokumenty. Nebolo možné zistiť, od koho bol tovar nakúpený.

V jednom prípade bolo na CMR uvedené a pečiatkou potvrdené, že tovar prevzal TESS SYSTEM Sp. z o.o. Pri preverovaní poľská daňová správa uviedla, že nie je žiaden kontakt na tento daňový subjekt. Bol registrovaný iba vo virtuálnej kancelárii. Od začiatku jeho činnosti predložil iba daňové priznanie na DPH za II. štvrťrok 2016. Zasielaná korešpondencia bola vrátená ako nevyžiadaná.

Správca dane získané informácie a zistenia vyhodnotil tak, že zo strany daňového subjektu nebolo preukázané splnenie základnej podmienky uvedenej v § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to, že 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. Preverovaním sa nepreukázalo, že preprava tovaru bola vykonaná na účet predávajúceho alebo nadobúdateľa; rovnako sa nepotvrdilo, kto bol konečným príjemcom tovaru. V jednom prípade prepravca nevedel konkretizovať spoločnosť, v ktorej tovar vyložil, v druhom prípade bola spomenutá spoločnosť, ktorá nebola uvádzaná na CMR ako spoločnosť, kde mal byť tovar vyložený, ani ako odberateľ na faktúre, údaje na CMR dokladoch predložených daňovým subjektom boli neúplné, miesto vykladania tovaru uvedené na CMR dokladoch, ktoré získal správca dane pri medzinárodných dožiadaniach, bolo neúplné a líšilo sa s údajmi na pečiatke spoločnosti, ktorá mala tovar prevziať.

Preprava tovaru na základe faktúr č. B. XXXXXX, B. XXXXXX, B. XXXXXX pre rakúskeho odberateľa SOTEX GmbH mala byť realizovaná zo skladu spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov do TESS SYSTEM Sp. z o.o. v Poľsku. K vyhotoveným faktúram pre odberateľa SOTEX GmbH predložil daňový subjekt REMETA.M, s.r.o. doklady o preprave tovaru do Poľska prostredníctvom prepravcov s nepotvrdeným prevzatím tovaru v oddiely 24 na prepravných dokladoch. Daňové subjekty SOTEX GmbH v Rakúsku a TESS SYSTEM Sp s o.o. v Poľsku sú nekontaktné.

Správca dane posúdil predmetný obchod ako dodanie tovaru s odoslaním alebo prepravou, pričom miestom dodania takého tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou písmena b) odseku 2 a § 14 zákona o DPH. V uvedenom prípade sa preprava

tovaru začala na Slovensku zo skladu spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov. Daňový subjekt nespĺnil podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Na základe uvedeného vznikla daňová povinnosť platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH. Na túto povinnosť nadväzuje ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, t.j. dňom, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak. Nadväzujúci § 22 ods. 1 zákona o DPH stanovuje, že základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Sadzba na predmetný tovar je podľa § 27 zákona o DPH, 20 % zo základu dane.

K porušeniu uvedených ustanovení došlo zo strany daňového subjektu tým, že z predmetných dodávok tovaru neodviedol daň z pridanej hodnoty. Z tohto dôvodu správca dane vyrubil v súlade s § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH, daň za dodanie tovaru v tuzemsku na základe faktúr pre SOTEX GmbH, Europlaplatz 2/1/2, Wien, IČO 403212, IČ DPH A. za dodávky fólie Jumbo Transparent Film vo výške 20 % sadzby č. B. zo dňa 06.10.2016 základ dane 29 472,38 eur, vyrubená daň 5 894,476 eur, č. B. zo dňa 24.10.2016 základ dane 29 021,13 eur, vyrubená daň 5 804,226 eur, č. B. zo dňa 25.10.2016 základ dane 29 023,71 eur, vyrubená daň 5 804,742 eur.

Správca dane zaslal daňovému subjektu oboznámenie so zisteniami správcu dane z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2016 č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2019, ktoré mu bolo doručené dňa 08.02.2019. V ňom stanovil lehotu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam 15 dní odo dňa doručenia oboznámenia. Dňa 18.02.2019 daňový subjekt požiadal o nazretie do spisu v súlade s § 23 Daňového poriadku, o čom správca dane vyhotovil úradný záznam č. XXXXXXXXXXX/XXXX. Daňový subjekt vyjadrenie nepredložil a dňa 22.02.2019 (14. deň lehoty na vyjadrenie sa) doručil správcovi dane žiadosť o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam (oboznámenie č. XXXXXXXXXXX/XXXX) a požiadal o predĺženie lehoty o 28 dní. Žiadosť o predĺženie lehoty v zmysle zákona č. 145/1995 Z.z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov podlieha správne poplatku, a tento daňový subjekt pri podaní nezaplatil. Správca dane ho výzvou č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.02.2019 vyzval, aby v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy správny poplatok zaplatil. Výzva bola doručená dňa 13.03.2019. Na základe toho správca dane v zmysle § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku prerušil (rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.02.2019) konanie vo veci žiadosti o predĺženie lehoty na predloženie dôkazov odo dňa 27.02.2019. Keďže daňový subjekt uhradil vyššie uvedený správny poplatok dňa 27.02.2019, týmto dňom pominul dôvod, pre ktorý sa konanie prerušilo.

Dňa 01.03.2019 správca dane vyhotovil protokol č. XXXXXXXXXXX/XXXX (Protokol), ktorý spolu s výzvou č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 01.03.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal daňovému subjektu. Dokumenty boli daňovému subjektu doručené dňa 22.03.2019. V zmysle uvedenej výzvy mohol daňový subjekt v lehote 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy predložiť správcovi dane svoje vyjadrenie k protokolu a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. V stanovenej lehote dňa 19.04.2019 predložil daňový subjekt vyjadrenie k protokolu evidované pod. č. X/XXXXXXXX/XXXX.

Dňa 13.03.2019 zaslal správca dane daňovému subjektu správca dane oznámenie o pokračovaní v daňovom konaní č. XXXXXXXXXXX/XXXX, ktorým mu oznámil, že zaplatením správneho poplatku pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, a od 27.02.2019 pokračuje v uvedenom daňovom konaní. Následne po tom vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.03.2019, ktorým nevyhovel žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam zo dňa 22.02.2019 a lehotu daňovému subjektu nepredĺžil s uvedeným odôvodnením.

Dňa 23.03.2019 bolo daňovým subjektom podané vyjadrenie k oboznámeniu so zisteniami z daňovej kontroly ev. č. X/XXXXXXXX/XXXX. Vyjadrenie bolo podané po lehote a po vyhotovení protokolu z kontroly, správca dane k vyjadreniu nezaujal svoje stanovisko.

Dňa 19.04.2019 podal daňový subjekt vyjadrenie k protokolu a správca dane v súvislosti s tým oznámil (list č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 30.05.2019) termín prerokovania predložených pripomienok k protokolu, t.j. 20.06.2019. Doručený bol daňovému subjektu dňa 18.06.2019.

Správca dane dňa 20.06.2019 prerokoval podané pripomienky so splnomocneným zástupcom daňového subjektu, F. T. Q. a uviedol to v zápisnici č. XXXXXXXXXX/XXXX. Daňový subjekt nepredložil správcovi dane ani na tomto pojednávaní hodnoverné dôkazy, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly, preto správca dane trval na svojich vyjadreniach uvedených v protokole z daňovej kontroly, a to, že daňový subjekt nesplnil zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane vydal rozhodnutie č. 377781/2019 zo dňa 27.06.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel sume 17 503,44 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 526,79 eur a vyrubil daň v sume 16 976,65 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

Odvolací orgán ďalej citoval príslušné ustanovenia Daňového poriadku, zákona o dani z pridanej hodnoty a vysporiadal s odvolacími námietkami daňového subjektu:

K námietke daňového subjektu týkajúcej sa upretia garantovaného práva vyjadriť sa v priebehu kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a navrhnúť, aby boli jeho vyjadrenia uvedené v protokole, odvolací orgán uviedol, že správca dane písomne oboznámil daňový subjekt so zisteniami dňa 04.02.2019 a stanovil daňovému subjektu možnosť vyjadriť sa v lehote 15 dní. Z uvedeného dôvodu je táto námietka nedôvodná.

K námietke voči predčasne vyhotovenému protokolu v súvislosti so žiadosťou o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam z kontroly odvolací orgán poukázal, že pri rozhodovaní o podanej žiadosti o predĺženie lehoty správca dane nepochybil. Vyzval daňový subjekt na zaplatenie správneho poplatku, bez ktorého nebolo možné o žiadosti rozhodnúť. Po zaplatení správneho poplatku o žiadosti o predĺženie lehoty rozhodol tak, že vydal rozhodnutie, ktoré náležitým spôsobom odôvodnil. Odvolací orgán zdôraznil, že predĺženie lehoty správcovi dane má charakter fakultatívny, to znamená, že takejto žiadosti správca dane vyhovieť môže, ale nemusí. Správca dane v rozhodnutí o nepredĺžení lehoty poukázal, že daňový subjekt mal dostatočný čas na oboznámenie sa so zisteniami, aj bez predĺženia lehoty na vyjadrenie.

Aj námietka týkajúca sa nesprávneho postupu správcu dane ohľadom vyhotovenia a doručenia protokolu v čase, keď ešte nebolo právoplatne rozhodnuté o žiadosti o predĺženie lehoty, je nedôvodná. Správca dane rozhodnutím č. 100521289/2019 zo dňa 26.02.2019 prerušil daňové konanie vo veci žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k zisteniam a dňa 27.02.2019 pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Uvedeným rozhodnutím nebolo prerušené konanie vo veci vykonávanej kontroly, preto správca dane vyhotovením a doručením protokolu nepostupoval v rozpore s Daňovým poriadkom.

Odvolací orgán sa ďalej nestotožnil s názorom daňového subjektu, že správca dane mu neoznámil žiadne pochybnosti ani ho nevyzval na doplnenie údajov a vysvetlenie nejasností, a že správca dane to urobil až jedným z posledných úkonov v rámci daňovej kontroly. Poukázal na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku a zdôraznil, že správca dane k zisteniam z daňovej kontroly dospel po rozsiahlym získavaní informácií o dodávateľovi, odberateľovi tovaru, o viacerých prepravcoch tovaru prostredníctvom medzinárodných dožiadaní, doplnení týchto dožiadaní, čo bolo spojené i s prerušením daňovej kontroly a po ich komplexnom vyhodnotení. Informovať o zisteniach bez náležitého získania všetkých potrebných informácií by bolo predčasné. Moment vzniku pochybností zákonom ustanovený nie je, nemôže byť určený ani čas, v ktorom to má správca dane vykonať.

K námietke daňového subjektu, že správca dane nevypočul daňovým subjektom navrhnutých svedkov odvolací orgán zdôraznil, že je na zväžení správcu dane aké dôkazy vykoná a ktoré považuje za

potrebné pre zistenie skutkového stavu. Správca dane uvedenú skutočnosť odôvodnil tým, že zasielal dožiadanie rakúskej daňovej správe, ktorým požadoval preverenie a získanie potrebných informácií.

K námietke odvolávajúceho sa, že správca porušil zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly a protokol z takto vykonanej kontroly získal povahu nezákonného dôkazu, odvolací orgán argumentoval, že správca dane za účelom zistenia skutočného stavu veci zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne boli jedným z dôkazov pre prijatie správneho právneho záveru. Správca dane nebol bezdôvodne nečinný, keď kontrolu prerušil. Napriek tomu kontrola bola vykonaná v zákonnej ročnej lehote, ktorá nebola prekročená.

K námietke daňového subjektu, že skutkový stav správca dane nesprávne právne vyhodnotil odvolací orgán zdôraznil, že posudzovaný prípad dodania tovaru nebol kvalifikovaný ako trojstranný obchod, ako sa domnieva daňový subjekt. Argumentoval, že tovar bol dodávaný slovenským dodávateľom pre rakúskeho odberateľa s tým, že tovar bol prepravovaný zo skladu na Slovensku odberateľovi na miesto určenia v Poľsku. K týmto skutočnostiam dospel správca dane na základe rozsiahleho množstva získaných informácií v procese kontroly. Daňový subjekt tento obchod deklaroval ako intrakomunitárne dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a uviedol to aj v daňovom priznaní a súhrnnom výkaze. Správca dane preverovaním skutočností pri kontrole zistil, že obchod nemožno posúdiť ako intrakomunitárne dodanie s oslobodením od dane, pretože daňový subjekt nespĺnil jeho zákonné podmienky uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Preprava tovaru sa začala uskutočňovať na Slovensku, zo skladových priestorov spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov, čo sám daňový subjekt nespochybnil. Na základe toho je miestom dodania Slovensko a platiteľ, ktorý dodáva tovar v tuzemsku, je povinný platiť daň v súlade § 8 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH. Odvolací orgán zdôraznil, že tento obchod spĺňa znaky tzv. reťazového obchodu a jeho základným znakom je existencia viacerých po sebe nasledujúcich predajov toho istého tovaru medzi viacerými predávajúcimi a kupujúcimi. Problematikou určenia miesta dodania tovaru v prípade po sebe nasledujúcich dodávok rovnakého tovaru, pri ktorých došlo len k jednému odoslaniu alebo jednej preprave v rámci EÚ, sa zaoberal Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-430/09 Euro Tyre Holding BV a ustálil záver, podľa ktorého v tomto prípade nie je možné prvé dodanie medzi rakúskym odberateľom a slovenským dodávateľom považovať za intrakomunitárne dodanie. Správca dane na základe zistených skutočností správne posúdil predmetný obchod ako dodanie tovaru s odslaním alebo prepravou, pričom miestom dodania takého tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písm. b) ods. 1 a § 14 zákona o DPH.

II.

Argumenty žalobcu v žalobe

Včas podanou žalobou sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 16.10.2019 aj rozhodnutia správca dane zo dňa 27.06.2019. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a žiadal vo veci nariadiť pojednávanie.

Žalobca žiadal zrušiť rozhodnutia daňových orgánov z dôvodu, že boli vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia veci, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, že týmito rozhodnutiami bol žalobca ukrátený na svojich právach. Poukázal na čl. 59 ods. 2 Ústavy, citoval nálezy Ústavného súdu, čl. 1 ods. 1 Ústavy SR a argumentoval, že poukázaním na vyššie citovanú judikatúru Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu SR dal žalobca do pozornosti správne súdu, že právo žalobcu na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránený Ústavou SR a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom resp. koná nad jeho rámec dochádza k porušeniu tohto subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov.

Poukázal v prvom rade na to, že daňová kontrola bola začatá dňa 10.01.2017 a bola ukončená dňa 22.03.2019. Správca dane tak daňovú kontrolu vykonával nad rámec ročnej lehoty, ktorá je uvedená v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Daňová kontrola bola prerušená dňa 03.11.2017 rozhodnutím

správca dane č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.10.2017. Toto prerušenie daňovej kontroly trvalo do dňa 07.08.2018, tak to tvrdí správca dane. Druhýkrát bola daňová kontrola prerušená odo dňa 15.08.2018 rozhodnutím č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.08.2018. Toto prerušenie trvalo do dňa 31.01.2019. Dĺžka prerušenia daňovej kontroly v oboch prípadoch presahuje dĺžku, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 v článku 10 s prihliadnutím na bod 25 preambuly. Došlo tak k zrejmej nezákonnosti pri výkone daňovej kontroly, pričom táto vada sa nedá odstrániť vo vyrubovacom konaní. Ak sa prerušuje daňová kontrola z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu, potom je potrebné pre zákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly dodržať spôsob podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Nariadenia sú v zmysle článku 249 Zmluvy o založení európskych spoločenstiev záväzné pre všetky členské štáty a sú priamo použiteľné a v zmysle článku 7 ods. 2 Ústavy SR majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. To znamená, že pre zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií z medzinárodnej výmeny je potrebné, aby boli dodržané podmienky uvedené v právnom predpise upravujúcom medzinárodnú výmenu informácií. Z rozsiahlej judikatúry Ústavného súdu SR, Najvyššieho súdu SR, ako aj krajských súdov, jednoznačne vyplýva, že nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, resp. jej zmeškanie čo len o jediný deň, má za následok jej nezákonnosť a nezákonným je aj protokol, ktorý nie je možné ako dôkaz vo vyrubovacom konaní použiť a za nezákonné je potrebné považovať aj samotné vyrubovacie konanie, ktoré nasleduje po nezákonným spôsobom vykonanej daňovej kontrole. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudky Krajského súdu v Trnave, Krajského súdu v Bratislave, rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 02.07.2019 sp.zn. 4Sžfk/62/2018.

Ďalej žalobca namietal, že zo strany správcu dane, ako aj žalovaného došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci vo vzťahu k hmotnoprávnej stránke týkajúcej sa neuznania nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Navyiac pracovník žalovaného poverený vybavením odvolania žalobcu zo dňa 13.08.2019 si nespĺnil svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z § 74 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. Nesplnenie tejto zákonnej povinnosti žalovaného spočíva v tom, že ten absolútne odignoroval preverenie správnosti výpočtu sumy rozdielu dane z pridanej hodnoty. Správca dane v rozhodnutí č. XXXXXX/XXXX zo dňa 27.06.2019 vypočítal rozdiel dane zo sumy 87 517,22 eur, ktorá je súčtom súm uvedených žalobcom na ním vystavených faktúrach č. B., B. A. B.. V odôvodnení svojho rozhodnutia pritom správca dane doslovne cituje ustanovenie § 22 ods. 1 zákona o DPH, ktorý stanovuje, čo tvorí základ dane. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ani slovom nezmieňuje o tom, či rozdiel dane zistený správcom dane je v zákonom stanovenej výške. Žalobca zdôraznil, že pri ukladaní daní dochádza k odnímaniu časti nadobudnutého vlastníctva, čo je zásahom do jedného zo základných práv chráneného Dohovorom o ochrane základných práv a slobôd, a to práva vlastníť majetok a pokojne ho užívať. Tento zásah je možné vykonať len zákonom alebo na základe zákona, čo v tomto prípade znamená, že správca dane pri výpočte rozdielu dane konal v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH, pretože správcom dane neuznaná protihodnota na oslobodenie od dane, ktorú požadoval žalobca od svojho odberateľa SOTEX GmbH, bola v sume 87 517,22 eur. Správca dane bol teda povinný pri výpočte základu dane túto protihodnotu znížiť o daň. Výpočet správcu dane mal byť nasledovný: $87\,517,22 \times 20 : 120 =$ daň vo výške 14 586,20 eur. Základ dane je v tomto prípade v sume 72 931,02 eur. Správca dane tým, že nesprávne, t.j. v rozpore so zákonom vypočítal rozdiel dane, zasiahol hrubým spôsobom do práva žalobcu nerušene užívať nadobudnutý majetok. Odhliadnuc od vyššie uvedeného nezákonného postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, už tento nesprávny výpočet rozdielu dane spôsobuje nezákonnosť rozhodnutí oboch daňových orgánov.

Ďalej žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že „Tovar bol dodávaný slovenským dodávateľom pre rakúskeho odberateľa s tým, že tovar bol prepravovaný zo skladu na Slovensku odberateľovi na miesto určenia v Poľsku“, pričom táto skutočnosť bola zistená správcom dane na základe rozsiahleho množstva získaných informácií v procese kontroly.“ Pokračoval, že čo sa rozumie pod trojstranným obchodom, to je uvedené v ustanovení § 45 zákona o DPH. Základnou zákonnou podmienkou je, aby sa jednalo

o obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, pričom tieto osoby sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch. Žalobca poukázal, že tomto konkrétnom prípade bol dodávateľom žalobca, ktorý je identifikovaný pred daň na Slovensku, prvým odberateľom bola spoločnosť SOTEX GmbH, ktorá bola identifikovaná pre daň v Rakúsku a druhým odberateľom bola spoločnosť TESS SYSTEM Sp. z o.o., ktorá bola identifikovaná pre daň v Poľsku. Predmetný tovar si od žalobcu objednal prvý odberateľ SOTEX GmbH, na ktorého previedol žalobca právo nakladať s predmetným tovarom ako vlastník na území Slovenska tým, že tovar bol odovzdaný a naložený prepravcom, ktorých označil kupujúci (prvý odberateľ). Na medzinárodných nákladných listoch (CMR), ktoré od prepravcu pri nakládke dostal žalobca nemohol byť vyplnený údaj v oddiele 24, pretože tento údaj sa predsa vypíňa až pri vykládke tovaru. Správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií zistil, že v oddiele 24 príslušných troch CMR tak v prípade dvoch vykládok v meste Chorzów (Poľsko) ako aj v prípade jednej vykládky v meste Jaslo (Poľsko), je potvrdené prevzatie tovaru druhým odberateľom TESS SYSTEM Sp. z o.o.. V tejto súvislosti vyššie citované odôvodnenie žalovaného, že nedošlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, ale k dodaniu tovaru na Slovensku, nemá oporu v samotných zisteniach správca dane. Do pozornosti súdu dáva žalobca aj tú skutočnosť, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia č. XXXXXX/XXXX výslovne uvádza, že na základe informácií z rakúskej daňovej správy, prvý odberateľ žalobcu spoločnosť SOTEX GmbH v mesiaci október 2016 priznal nadobudnutie tovaru od žalobcu v celkovej výške 58 496,- eur, čo predstavuje súčet súm uvedených na faktúrach č. PFS160023 a PFS100627, ktoré žalobca vystavil svojmu odberateľovi (v príslušných výkazoch sa údaje zaokrúhľujú na celé eurá). Zároveň správca dane uvádza, že rakúska daňová správa potvrdila, že „spoločnosť SOTEX GmbH neprijala tovar, ale dodanie smerovalo priamo do Poľska,“ pričom tento prvý odberateľ deklaroval v zdaňovacom období október 2016 svoju účasť na trojstranných obchodoch v celkovej sume 764 055,- eur. Vzhľadom na tieto preukázateľné zistenia správca dane, z ktorých preukázateľne a nespochybniteľne vyplýva, že žalobca dodal svojmu odberateľovi spoločnosti SOTEX GmbH tovar uvedený na faktúrach č. B., B. A. B., a že tento tovar bol prepravený priamo zo Slovenska do Poľska, v žiadnom prípade nemožno tvrdiť, že sa v danom prípade jednalo o dodanie v tuzemsku, ako to tvrdia správca dane a tiež žalovaný. Formálny nedostatok na strane správca dane (pozn.: správne by malo byť na strane žalobcu), ktorý k daňovej kontrole nepredložil doklad o prevzatí tovaru odberateľom nemôže byť na jeho ťarchu, pretože v danej veci je dôležité, či tovar bol dodaný do iného členského štátu, čo v danom prípade bolo vykonanou daňovou kontrolou preukázané.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na skutočnosť, že Slovenská republika je členským štátom Európskej únie, v ktorej pre uplatňovanie dane z pridanej hodnoty platí spoločný systém upravený Smernicou Rady č. 2006/112/ES. Podľa článku 7 ods. 2 Ústavy SR právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. To znamená, že pri skúmaní podmienok nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu je potrebné prioritizovať Smernicu Rady 2006/112/ES pred vnútroštátnym právnym predpisom upravujúcim daň z pridanej hodnoty. Ustanovenia zákona o DPH v žiadnom prípade nesmú byť v rozpore s výkladom príslušných ustanovení Šiestej smernice Rady 2006/112/ES. Jedným z najvýznamnejších rozhodnutí, v ktorom výklad práva nadobudol takúto všeobecne záväznú povahu (stal sa právnou normou) a ktoré patrí do judikatúry Súdneho dvora, je prípad *Costa v. Enel* - vyplynula z neho zásada nadradenosti európskeho práva nad právom vnútroštátnym. Na základe tohto rozsudku vo všetkých členských štátoch EÚ platí, že ak je akékoľvek vnútroštátne pravidlo (napr. zákon, vyhláška) v rozpore s európskym právom, orgány daného štátu ho nemajú uplatňovať.

Žalobca chce pozornosť súdu sústrediť na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-273/11 *Mecsek-Gabona Kft*, v ktorom Súdny dvor podal všeobecne záväzný výklad článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES vo veci obdobnej, aká je v tomto konkrétnom prípade. Nejednalo sa síce o trojstranný obchod, ale v prípade maďarskej spoločnosti *Mecsek-Gabona* išlo o intrakomunitárne dodanie tovaru z Maďarska do Talianska. V tejto veci maďarský súd predložil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky. Súdny dvor pri ich skúmaní v predmetnom rozsudku uviedol, že „v situácii, keď zjavne neexistuje žiadny hmatateľný dôkaz, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že dotknutý tovar bol prepravený mimo územia členského štátu dodania, skutočnosť, že sa zdaniteľnej osobe uloží povinnosť, aby poskytla takýto dôkaz, nezaručuje správne a jednoduché uplatnenie oslobodení od dane. Práve naopak, táto povinnosť stavia zdaniteľnú osobu do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie na dodávky tovaru v rámci Spoločenstva alebo vo vzťahu k nutnosti zahrnúť DPH do predajnej ceny.“ bod 41. „Okrem toho je dôležité spresniť, že v prípade, ak nadobúdateľ je v členskom štáte dodania oprávnený nakladať s

dotknutým tovarom ako vlastník a zaviazá sa prepraviť tento tovar do členského štátu určenia, treba zohľadniť skutočnosť, že dôkaz, ktorý je predávajúci schopný predložiť daňovým orgánom, závisí najmä od informácií, ktoré dostane na tento účel od nadobúdateľa“ - bod 42. „Súdny dvor teda rozhodol, že akonáhle si predávajúci splnil svoje povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva, zatiaľ čo nadobúdateľ si nespĺnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť dotknutý tovar mimo územia členského štátu dodania, je nutné za osobu povinnú zaplatiť DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa“ - bod 43.

Žalobca poukázal, že v jeho konkrétnom prípade kupujúci prvý odberateľ SOTEX GmbH, nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník už na území Slovenska. Zároveň sa zaviazal prepraviť tovar mimo územie Slovenska - do Poľska. To znamená, že žalobca predložením dokladov k daňovej kontrole, ktorými disponoval, si splnil svoje dôkazné povinnosti, a nedostatky na strane rakúskeho odberateľa mu nemôžu byť pripisované na ťarchu. Potvrdením o prevzatí tovaru odberateľom, resp. druhým odberateľom na medzinárodných nákladných listoch CMR žalobca nedisponoval, pretože mu ich poľskí prepravcovia nezaslali, avšak správca dane pri daňovej kontrole zistil, že títo poľskí prepravcovia disponujú vo svojich CMR dokladoch potvrdením v oddieli 24, že tovar prevzal druhý odberateľ spoločnosť TESS SYSTEM Sp. z o.o..

Žalobca zdôraznil, že Súdny dvor možnosť daňovým orgánom zamietnuť nárok na oslobodenie od dane podmieňuje ich povinnosťou preukázať objektívne skutočnosti, že si daňový subjekt uplatňujúci nárok na oslobodenie od dane nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode. Súdny dvor v tomto rozsudku zároveň zdôraznil, že predávajúcemu nemožno zamietnuť oslobodenie od dane len z toho dôvodu, že daňový orgán iného členského štátu vymazal z registra daňové identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa síce až po dodaní tovaru, ale so spätnou účinnosťou k dátumu, ktorý predchádzal tomuto dodaniu. Ak aj napriek preukázaniu, že tovar opustil územie Slovenskej republiky, že bol vyložený na území Poľska v mestách Chorzów a Jaslo, zastáva žalovaný názor, že v danom prípade bolo dodanie predmetného tovaru uskutočnené na území Slovenska, potom vzhľadom na bod 43 rozsudku C-273/11 Mecsek-Gabona Kft, a v súlade s ním, bolo povinnosťou správcu dane zaťažiť daňou z pridanej hodnoty prvého odberateľa, ktorým je spoločnosť SOTEX GmbH.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 17.03.2020, v ktorom zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí, navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žiadal vo veci nariadiť pojednávanie.

IV.

Replika žalobcu

K vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe zaslal písomnú repliku žalobca zo dňa 19.10.2019. Argumentoval, že žalobca vo svojej žalobe uviedol tri konkrétne žalobné námietky:

1. nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku,
2. nesprávny výpočet rozdielu vyrubenej dane – konanie v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH,
3. nesprávne právne posúdenie miesta dodania tovaru rakúskemu odberateľovi – argumentácia rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-273/11 Mecsek -Gabona Kft.

Žalobca poukázal, že žalovaný vo vyjadrení sa obmedzil len na všeobecné frázy, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom. Žalobca považuje toto vyjadrenie žalovaného za prísne účelové, ktoré nenapomáha súdu k tomu, aby tento mohol nestranné posúdiť, aké má žalovaný právne výhrady

ku konkrétnym žalobným námietkam uvedeným v písomnom vyhotovení žaloby a aby ich súd mohol skonfrontovať a nezávisle posúdiť, a v rozsudku riadnym spôsobom uviesť svoj právny názor.

K jednotlivým žalobným námietkam zopakoval právnu argumentáciu, tak ako to už uviedol v správnej žalobe zo dňa 20.12.2019. K námietke, že správca dane nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku dal do pozornosti správneho súdu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/75/2018 zo dňa 10.09.2019, ktorý bol zverejnený až po vyhotovení žaloby a v ktorom Najvyšší súd SR výslovne uviedol: „Podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti.“ V tomto rozsudku Najvyšší súd potvrdil svoj právny názor, ktorý uviedol žalobca v žalobe a to v rozsudku sp.zn. 4Sžfk/62/2018. K druhej žalobnej námietke týkajúcej sa nesprávneho výpočtu vyrubeného rozdielu dane zdôraznil, že judikatúra Najvyššieho súdu, že predmetom preskúmania postupu a zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia môžu byť iba tie dôvody, ktoré boli predmetom odvolacieho konania pred druhostupňovým správnym orgánom a tieto nie je možné rozširovať v žalobe podanej na súd (napr. rozsudok NS SR sp.zn. 4Sž/67-68/2001) je už v súčasnosti prekonaná a v správnej žalobe je prípustné uplatniť aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní. To znamená, že v správnom súdnictve sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada. Žalobca zotrval na žalobnej námietke, že správca dane nesprávne vypočítal výšku dorubenej dane, čím porušil § 22 ods. 1 zákona o DPH a hrubým spôsobom zasiahol do ústavou chráneného práva daňového subjektu, že daň môže byť uložená výlučne zákonným spôsobom.

Žalobca aj v konaní pred súdom v celom rozsahu trvá na dôvodnosti svojej tretej žalobnej námietky, že v danom prípade konal v súlade so zákonom a že žiadnej nezákonnosti sa nedopustil. Toto svoje tvrdenie v písomnom vyhotovení žaloby náležite odôvodnil a podoprel judikátom Súdneho dvora vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona Kft. Na základe týchto skutočností žalobca skonštatoval, že vyjadrenie žalovaného zo dňa 17.03.2020 žiadnym spôsobom nespochybnilo odôvodnenosť podanej žaloby.

V.

Správny súd uznesením sp.zn. 6S/69/2019-50 zo dňa 25.09.2020 prerušil konanie vo veci do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v konaní o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp.zn. 5Sžfk/34/2018 podľa § 100 ods. 2 písm. a/ a ods. 3 Správneho súdneho poriadku. Súdnemu dvoru EÚ boli Najvyšším súdom SR predložené prejudiciálne otázky týkajúce sa otázky zákonnosti trvania daňovej kontroly v prípade jej prerušenia z dôvodu vykonania medzinárodnej výmeny informácií správcom dane.

Uznesením zo dňa 14.06.2022 č. k. 6S/69/2019-75 správny súd rozhodol o pokračovaní v konaní, nakoľko bolo rozhodnuté o prejudiciálnych otázkach podaných Najvyšším súdom SR v konaní vedenom pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

VI.

Posúdenie skutkových zistení a právne závery správneho súdu

Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Podľa ods. 2 tohto ustanovenia 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.

Podľa § 2 ods. 2 SSP, 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.

Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

Podľa § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

Podľa § 180 ods. 1 SSP, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku, ak je žalobcom fyzická osoba alebo právnická osoba. Ak osobitný predpis nepripúšťa riadny opravný prostriedok, žalovaným je orgán verejnej správy, ktorý vydal rozhodnutie alebo opatrenie.

Podľa § 190 ods. 1 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

Krajský súd ako správny súd na základe vyššie citovaných ustanovení Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, aj správcu dane, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, vypočul účastníkov konania a dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná, pretože rozhodnutia a postup daňových orgánov sú v súlade so zákonom.

Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 17 503,44 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016, nadmerný odpočet nepriznal v sume 526,79 eur a vyrubil daň v sume 16 976,65 eur z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie základnej podmienky uvedenej v § 43 ods. 1 zákona o DPH a to, že 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. Preverovaním sa nepreukázalo, že preprava tovaru bola vykonaná na účet predávajúceho alebo nadobúdateľa, rovnako sa nepotvrdilo kto bol konečným príjemcom tovaru. V jednom prípade prepravca nevedel konkretizovať spoločnosť, ktorej tovar vyložil, v druhom prípade bola spomenutá spoločnosť, ktorá nebola uvádzaná na CMR ako spoločnosť, kde mal byť tovar vyložený, ani odberateľ na faktúre; údaje na CMR dokladoch predložených žalobcom boli neúplné; miesta vykladania tovaru uvedené na CMR dokladoch, ktoré získal správca dane pri medzinárodných dožiadaniach bolo neúplné a líšilo sa s údajmi na pečiatke spoločnosti, ktorá mala tovar prevziať. Preprava tovaru na základe faktúr č. B., B., B. pre rakúskeho odberateľa SOTEX GmbH mala byť realizovaná zo spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov do TESS SYSTEM Sp. z o.o., Poľsko. K vyhotoveným faktúram pre odberateľa SOTEX GmbH predložil žalobca doklady o preprave tovaru do Poľska prostredníctvom prepravcov s nepotvrdeným prevzatím tovaru v oddiele 24 prepravných dokladov. Preverovaní odberatelia sú nekontaktní (SOTEX GmbH, TESS SYSTEM Sp. z o.o.). Na základe uvedených skutočností správca dane posúdil predmetný obchod ako dodanie tovaru s odoslaním alebo prepravou, pričom miesto dodania takého tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. V uvedenom prípade sa preprava tovaru začala uskutočňovať na Slovensku, a to zo spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov, miestom dodania je Slovensko. Žalobca oslobodil dodávky pre odberateľa SOTEX GmbH, vyhotovil faktúry bez DPH. Preverovaním správcu dane zistil, že žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie dane podľa § 43 zákona o DPH. Správca dane v súlade s § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH vyrubil žalobcovi daň za dodanie tovaru v tuzemsku na základe faktúr č. PFS160023, PFS160026, PFS160027 pre odberateľa SOTEX GmbH, Viedeň.

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

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.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je podávať podľa osobitných predpisov,
- b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

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.

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

Podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ (prvá veta) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, (zákon o DPH) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným tovarom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

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.

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.

Podľa § 19 ods. 1 (prvá veta) zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, žalobca je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak žalobca takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom

predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Správny súd zistil, že dve totožné námietky ako uviedol žalobca v podanej žalobe podal aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Správny súd zistil, že s týmito dvoma podstatnými námietkami sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí aj vysporiadal v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Nie je úlohou správneho súdu opakovať odpovede na tieto žalobné námietky, pokiaľ sa s totožnými odvolacími námietkami dostatočne vysporiadal žalovaný v rámci odvolacieho konania. Správny súd zdôrazňuje, že rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného tvoria jeden celok (rozsudok NS SR sp.zn.2Asan/2/2016 zo dňa 27.03.2019). V tomto smere správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 20.11.2013 pod číslom jednania 4As/78/2012-125, rozsudok číslo jednania 8Afs/55/2005-74 zo dňa 22.01.2007 a rozsudok 8Afs/5/2006-56 zo dňa 20.04.2007, z ktorých vyplýva, že skopírovanie odvolacích námietok do žaloby bežne nepostačí pre naplnenie podmienky uvedenia žalobných bodov, ktoré majú právne - argumentačný význam aj v prejednávanej veci. Žalobca v správnej žalobe navyše vzniesol námietku ohľadom nesprávneho výpočtu rozdielu vyrubenej dane a namietal konanie daňových orgánov v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pretože ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňového konania je určenie výšky dane a záväzné uloženie povinnosti zaplatiť ho konkrétnemu daňovému subjektu.

Základným princípom fungovania dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu je princíp krajiny určenia, t. j. že tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia. K uplatneniu oslobodenia dodania tovaru v rámci EÚ od dane dôjde len vtedy, ak nadobúdateľ tovaru prizná daň z takto nadobudnutého tovaru a zároveň, po splnení zákonom stanovených podmienok, si môže daň z nadobudnutého tovaru aj odpočítať.

Správca dane je oprávnený v procesnoprávných vzťahoch určovať rozsah vykonania dokazovania a rozhodovať o výbere dôkazných prostriedkov, pričom skúma uskutočnenie zdaniteľného obchodu nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym.

Na splnenie zákonných podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do IČŠ EÚ nestačí len ich formálna deklarácia tzn. predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Povinnosťou správcu dane pokiaľ ide o nároky uplatnené daňovníkom, je tieto prerokovať a umožniť daňovníkovi preukázať ich existenciu relevantnými dôkazmi, pričom sám má k tomu zabezpečiť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť daňovník. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, pričom z ustanovení § 24 ods. 2 ako aj § 45 ods. 2 písm. d/ a e/ Daňového poriadku vyplývajú pre daňový subjekt konkrétne povinnosti v súvislosti s dokazovaním. V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov, a je tiež v jeho právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich dôkaznej preukaznosti.

Kontrolovanému daňovému subjektu bol pri výkone daňovej kontroly a aj vo vyrubovacom konaní poskytnutý dostatočný priestor na preukázanie pravdivosti jeho tvrdení, pričom podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku nemôže tento svoju povinnosť vysvetľovať ako právo požadovať od správcu dane, aby prevzal za neho aktívnu úlohu pri preukazovaní jeho tvrdení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového

subjektu uvádzané ním v daňovom priznaní. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z ustanovení § 24 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá zdôrazňuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. V daňovom konaní ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi.

V zmysle nálezu Ústavného súdu SR č. III.ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009 daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

Aj z ustálenej judikatúry NS SR (napr. rozsudok sp.zn.2Sžf/28/2010 zo dňa 18.05.2011) ako aj z judikatúry Nejvyššího správného soudu ČR (napr. rozsudok č. 9Afs/60/2012-44, 2Afs/24/2007-I 19) vyplýva, že dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte, pretože ide o skutočnosti, ktoré sú súčasťou jeho daňového priznania. Pod dôkaznou povinnosťou je treba chápať presné skutkové vymedzenie činnosti a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia daňového subjektu.

Správny súd dáva do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/33/2014, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR 14/2016, ktorého právna veta znie: „Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty“.

Správny súd opätovne argumentuje, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb

nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností.

V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

Podľa správneho súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ kontrolovaný daňový subjekt tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

Správny súd ďalej zdôrazňuje, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. 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 nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014). Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na faktúrach predložených žalobcom. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku veta prvá pri uplatňovaní osobitných predpisov (daň z pridanej hodnoty) pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti

rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na uvedené zistenie je možné aplikovať rozsudok ESD C 273/11 Mecsek - Gabona. Súdny dvor EU vo veci tohto rozsudku uviedol, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia, dodania tovaru do jedného členského štátu o dane z pridanej hodnoty nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Z judikatúry Súdneho dvora EU ďalej vyplýva, že na získanie oslobodenia o dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku, či prípadnému zneužitiu, boli splnené.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06.07.2010... „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že správca dane na základe vykonaného dokazovania zistil, že fólie, ktoré boli podľa predložených faktúr a vyjadrenia žalobcu nakupované v Poľsku a boli prepravené na Slovensko na adresu D. XX, B., kde boli uskladnené. Následne boli fólie podľa vyjadrenia žalobcu v danom doklade prebaľované a fakturované spoločnosti v Rakúsku. Preverovaním prepravcov, ktorí tvrdili, že prepravili tovar zo Slovenka do Poľska boli zistené neúplné informácie. V prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. B. XXXXXX prostredníctvom prepravcu ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, Krzysztof Król (CMR SK374943) vyloženie tovaru bolo uskutočnené v Chorzówe na ul. Azotowa skladníkom spoločnosti. Šofér Mlynarczyk Marek si nepamätá na názov spoločnosti a bol tovar prevzatý osobou jemu neznámou. Muž prišiel s vozidlom s SK reg.č. s opečiatkovaným CMR a dokladmi. Rolky fólie boli prepravovaným tovarom. Prepravca – K. K. vystavil faktúru za prepravu č. 434/16 zo dňa 25.10.2016 pre kupujúceho AGMEN, Spedycja, Transport, Handel, Usługi N. O., DIČ XXXXXXXXXXXX, 08-110, Florianska 55, Siedlce. V prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. PFS160027 prostredníctvom prepravcu FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“ (CMR č. SK374947) bol tovar vyložený v Jaslo, spoločnosť Folpoter II. Sp.zo.o.SP osobami prítomnými pri vykladaní tovaru. Faktúra za prepravné služby bola vystavená pre spoločnosť zo Slovenska Šped-Trans, Levice, a.s., Ku bratke 5, 534 05 Levica, ktorá objednala túto prepravu. V prípade dodávky tovaru na základe faktúry č. PFS160023 (CMR ku faktúre č. SK 374926) prostredníctvom prepravcu, ktorého údaje sú nečitateľné, je miesto vykladania tovaru v oddiely 3 uvedené Chorzów, Poľsko. V oddiely 24 nie je uvedené kto tovar prevzal. Nakoľko údaje o prepravcovi sú neúplné, správca dane nezískal CMR SK374926 od prepravcu a nedisponuje informáciou kto tovar prevzal.

Preverovaním odberateľa (SOTEX GmbH) prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií rakúska daňová správa uviedla, že firma SOTEX GmbH bola predmetom finančnej kontroly. Vzniklo podozrenie, že spoločnosť bola zapojená do podvodného karuselového reťazca. Obchodná adresa SOTEX GmbH je prenajatý písací stôl v kancelárskej budove bez počítača a zamestnancov. Kontakt so spoločnosťou už nemajú, nevedia poskytnúť informácie o nakládke a vykládke tovaru. IČ DPH firmy SOTEX GmbH bolo obmedzené do 19.12.2016. Prepravné doklady nie je možné získať od firmy SOTEX GmbH. Z dopĺňujúcej informácie vyplynulo, že po septembri 2016 už viac od spoločnosti SOTEX GmbH nezískali žiadne dokumenty. Od koho bol tovar nakúpený nebolo možné zistiť, pretože neboli odovzdané žiadne ďalšie dokumenty a subjekt sa odsťahoval z Rakúska.

V žiadosti zaslanej poľskej daňovej správe v súvislosti s fakturáciou tovaru pre spoločnosť TESS SYSTEM Sp. z o.o. správca dane popísal zistenia získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny

daňových informácií zaslanej rakúskej daňovej správe, a to že spoločnosť SOTEX GmbH mala v októbri 2016 vykázané dodania pre TESS SYSTEM Sp. z o.o. Od koho bol dodaný tovar nakúpený už nie je viac možné zistiť, pretože neboli odovzdané žiadne ďalšie dokumenty a subjekt sa odšťahoval z Rakúska. Podľa Rakúskej daňovej správy spoločnosť SOTEX GmbH neprijala tovar, ale dodanie smerovalo priamo do Poľska.

Správca dane zaslal CMR za prepravu tovaru zo Slovenska (zo skladu Trans Nora s.r.o.) do Poľska (TESS SYSTEM Sp. z o.o.) s uvedeným prepravcom ROBOTY ZIEMNE, WYBURZENIA, TRANSPORT, K. K. pri CMR č. D. XXXXXX a s uvedeným prepravcom FIRMA TRANSPORTOWA „MEGATRANS“ pri CMR SK374947, ktoré získal prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v súvislosti s preverovaním uvedených prepravcov. Správca dane požiadal o preverenie, kde bol tovar reálne vyložený v TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa s uvedením presnej adresy vykládky, či ide o sklad, prečo údaje v oddiele 3 sú odlišné od údajov v oddieli 24. Taktiež správca dane požiadal o preverenie ďalšej skutočnosti v súvislosti s dodávkou tovaru. Podľa CMR SK374926 predloženej žalobcom je miesto vykladania tovaru v oddieli 3 uvedené Chorzów, Poľsko. V oddieli 24 nie je uvedené kto tovar prevzal. Nakoľko údaje o prepravcovi sú neúplné, správca dane nezískal CMR D. od prepravcu a nedisponuje informáciou kto tovar prevzal. Na základe uvedeného správca dane požiadal o preverenie reálneho dodania tovaru. Poľská daňová správa nepreverila požadované skutočnosti, pretože nie je žiaden kontakt s daňovým subjektom TESS SYSTEM Sp. z o.o., Warszawa. Bol registrovaný iba vo virtuálnej kancelárii. Od začiatku vykonávania činnosti predložil iba priznanie na DPH za II. kvartál roku 2016. Korešpondencia zaslaná na adresu sídla a adresu jediného člena predstavenstva bola vrátená ako nevyžiadaná.

Preverovaním sa nepreukázalo, že preprava tovaru bola vykonaná na účet predávajúceho alebo nadobúdateľa. Preprava tovaru na základe faktúr č. B., B., B. pre rakúskeho odberateľa SOTEX GmbH mala byť realizovaná zo spoločnosti Trans Nora s.r.o., Strojnícka 19, Prešov do firmy TESS SYSTEM Sp. z o.o., Poľsko. K vyhotoveným faktúram pre odberateľa SOTEX GmbH predložil žalobca doklady o preprave tovaru do Poľska prostredníctvom prepravcov s nepotvrdeným prevzatím tovaru v oddieli 24 prepravných dokladov. Preverovaním prepravcov, ktorí tvrdili, že prepravili tovar zo Slovenska do Poľska boli zistené neúplné informácie a preverovaní odberateľa SOTEX GmbH a TESS SYSTEM Sp. z o.o. sú nekontaktní.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/63/2020 zo dňa 24.05.2022, z ktorého vyplýva, že... „ 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 vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarcia 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 vlastníkom, keďže pri vnútrospoločenských (intra-komunitárnych) 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. 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)“.

Žalobca namietal, že správca dane postupoval tak, že preniesol dôkazné bremeno na žalobcu v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek tvrdenú skutočnosť, a že nebral v úvahu žiadne dôkazy v prospech daňového subjektu.

Správny súd argumentuje, že ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je na samotnom daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Na podporu tohto názoru správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn.10 Sžfk/76/202018 zo dňa 28.apríla 2020 body 54.,55.Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru v danom prípade do iného členského štátu. V prípade pochybností je správca dane oprávnený preverovať aj celý obchodný reťazec. Zároveň správca dane nie je povinný dokazovať uskutočnenie obchodu, pretože toto patrí do dôkaznej povinnosti daňového subjektu.

Správny súd dáva do pozornosti, že v rozhodovacej činnosti kasačného súdu došlo aj k zmenám v súvislosti s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd v svojich novších rozsudkoch napr.3Sžfk/78/2019 zo dňa 31.05.2022, sp.zn.1Sžfk/32/2019 zo dňa 25.08.2022 však opakovane zdôraznil, že... „Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo“ (vec Kemwather ProChemie s.r.o. C-154/20 zo dňa 09.12.2021 bod.34).

Námietka žalobcu, že výkon daňovej kontroly u žalobcu prekročil zákonnú lehotu 1 roka odo dňa začatia vrátane lehoty v zmysle Nariadenia rady EU 904/2010, čím došlo zo strany správcu dane k závažnému porušeniu princípu proporcionality pri výkone daňovej kontroly, je nedôvodná.

Správny súd zastáva názor, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2016 bola ukončená v zákonnej lehote, t.j. do jedného roka odo dňa jej začatia v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane oznámením zo dňa 02.01.2017 č. XXXXXXXXXX/XXXX oznámil žalobcovi, že dňa 10.01.2017 začne u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2016. Táto daňová kontrola bola správcom dane podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.10.2017 prerušená z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu – zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, Nariadenia Rady EU č. 904/2010. Toto rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 08.11.2017. Oznámením zo dňa 09.08.2018 č. XXXXXXXXXX/XXXX správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07.08.2018 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 u žalobcu prerušila. Toto oznámenie žalobca prevzal dňa 14.08.2018. Ďalším rozhodnutím zo dňa 13.08.2018 č. XXXXXXXXXX/XXXX správca dane podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku prerušil kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 u žalobcu opätovne z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, Nariadenia Rady EU č. 904/2010. Toto rozhodnutie žalobca prevzal dňa 16.08.2018. Oznámením zo dňa 04.02.2019 číslo: XXXXXXXXXX/XXXX správca dane podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil žalobcovi, že dňa 31.01.2019 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 u žalobcu prerušila. Toto oznámenie žalobca prevzal dňa 08.02.2019. Daňová kontrola bola ukončená v zmysle § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, dňom doručenia protokolu dňa 22.03.2019.

Správny súd zastáva názor, že správca dane postupoval v súlade s § 46 ods. 10, ako aj s ustanovením § 61 Daňového poriadku. Primeranosť použitia inštitútu porušenia konania počas daňovej kontroly nie je vylúčená a správca dane postupoval v súlade so zákonom. Inštitút prerušenia daňového konania sa totiž primerane použije podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku aj na daňovú kontrolu, hoci ide o dva rozdielne pojmy. V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, následkom čoho lehota na jej vykonanie ďalej plynula. Narušením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účely výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona na naplnenie účely správy daní, tj. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa

mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaným intrakomunitárnym obchodom bola realizovaná medzi daňovými orgánmi rakúskej a poľskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

Správny súd na podporu svojho názoru poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 29.03.2018 sp.zn. 8Sžf/62/2015 publikovaný v DSP pod č. 17/2018, z ktorého vyplýva, že: „Správca dane je oprávnený prerušiť výkon daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 a za použitia § 61 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) tak, aby bol naplnený účel a cieľ daňovej kontroly, t.j. správne určenie a zaplatenie dane. Počas prerušenia daňovej kontroly lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú.“

Tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 23.08.2018 sp.zn. 8Sžf/51/2016 publikovaný v DSP č. 36/2018 z ktorého vyplýva, že: „Správca dane môže prerušiť konanie na čas potrebný na zistenie skutočností potrebných na správne vymeranie dane. Prerušenie konania nemožno zo zákona napadnúť ani odvolaním. Počas prerušenia daňového konania neplynú žiadne procesné lehoty. Znamená to, že neplynú lehoty na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní alebo na ukončenie daňovej kontroly.“ Na základe týchto skutočností a z obsahu administratívneho spisu má správny súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2016 bola správcom dane ukončená v zákonnej lehote, t.j. do 1 roka odo dňa jej začatia v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Správca dane postupoval v súlade s § 61 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 Daňového poriadku.

Správny súd odkazuje na rozhodnutie zásadného právneho významu, konkrétne na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015 z 27. júla 2016, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016 pod č. 60, ktorý sa týka práve povinnosti preukázať na účely oslobodenia od DPH uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu, ktorého právna veta znie :

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a), ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Túto skutočnosť je podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, a to čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

II. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie).

Vo vzťahu k námietke žalobcu 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, správny súd dáva do pozornosti skutočnosť, že uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 05.03.2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18.01.2018 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 čl. 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?

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“. Žalobca v správnej žalobe namietal nesprávny výpočet rozdielu dane, ktorý bol vykonaný v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH, čo spôsobuje nezákonnosť rozhodnutí oboch daňových orgánov.

Správny súd považuje túto námietku za nedôvodnú a poukazuje, že správca dane už v protokole č. XXXXXXXXXXX/XXXX konštatoval, že v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo mal prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Sadzba dane na predmetný tovar je podľa § 27 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov 20 % zo základu dane. Z tohto dôvodu správca dane vyrubil v súlade s § 8 ods. 1 písm. a/, § 13 ods. 1 písm. a/, § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH daň za dodanie tovaru v tuzemsku na základe faktúr č. PFS160023 zo dňa 06.10.2016, dátum dodania 06/10/2016, odberateľ SOTEX GmbH, Viedeň za dodávku fólie Jumbo Transparent Film, základ dane 29 472,38 eur, DPH vo výške 20 % sadzby: 29 472,38 eur x 20 /100 = 5 894,476 eur, faktúra č. B. zo dňa 24.10.2016, dátum dodania 24/10/2016, odberateľ SOTEX GmbH, Viedeň za dodávku fólie Jumbo Transparent Film, základ dane 29 021,13 eur, DPH vo výške 20 % sadzby: 29 021,13 x 20/100 = 5 804,226 eur, faktúra č. B. zo dňa 25.10.2016, dátum dodania 25/10/2016, odberateľ SOTEX GmbH, Viedeň za dodávku fólie Jumbo Transparent Film, základ dane 29 023,71 eur, DPH vo výške 20 % sadzby: 29 023,71 eur x 20/100 = 5 804,742 eur, spolu DPH 17 503,444 eur (po zaokrúhlení 17 503,44 eur). Žalobca v rozpore s § 43 zákona o DPH uviedol v riadku 16 daňového priznania DPH hodnotu oslobodených dodávok podľa § 43 vo výške 87 517,22 eur a následne o túto sumu zvýšil aj hodnotu v riadku 15 daňového priznania (dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane). Suma 87 517,22 eur nemá byť uvedená v r.16 a v r.15 daňového priznania. Taktiež suma 87 517,22 eur pre nadobúdateľa s identifikačným číslom A. nemá byť uvedená v súrnom výkaze za október 2016. Údaje v daňovom priznaní DPH podľa výsledkov daňovej kontroly:

r.04 - DPH (dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona o DPH po kontrole 797,08 + 17 503,44 = 18 300,52 eur);

r.08 – nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 a 11a zákona o DPH 17 188,44 eur;

r.15 – dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane 6 632,57 eur;

r.16 – dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona o DPH 0,- eur;

r.19 – daň celkom 35 488,96 eur;

r.21 – odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 54a zákona o DPH 18 512,31 eur;

r.23 – odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 1 323,87 eur.
Vlastná daňová povinnosť po kontrole 16 976,65 eur.
Celkový rozdiel dane za zdaňovacie obdobie október 2016 je vo výške 17 503,44 eur.

Správny súd v tejto súvislosti poukazuje, že žalobca v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.06.2019, ktorej hlavným predmetom bolo prerokovanie pripomienok predložených daňovým subjektom k protokolu zo dňa 01.03.2019 a ktorá bola poslednou zápisnicou v rámci vyrubovacieho konania, nevzniesol žiadnu námietku ohľadom nesprávneho výpočtu rozdielu dane. Správca dane tak uvedený výpočet podrobne uviedol aj vo svojom rozhodnutí zo dňa 27.06.2019. Žalobca aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nenamietal nesprávnosť výpočtu rozdielu dane v rozpore s § 22 ods. 1 zákona o DPH. Túto námietku vzniesol až v správnej žalobe. Argumentácia právneho zástupcu žalobcu na pojednávaní pred správnym súdom poukázaním na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn.5Sžfk/44/2016zo dňa 27.10.2021 je s poukazom na vyššie uvedený podrobný výpočet rozdielu dane správcou dane a preverením zákonnosti určeného rozdielu dane žalovaným, nedôvodná.

Žalobca ďalej namietal nesprávne právne posúdenie veci daňovými orgánmi, zvlášť čo sa týka prepravy tovaru. Nesúhlasil s tvrdením, že sa jednalo o dodanie tovaru v tuzemsku. Má za to, že žalobca si splnil z predložených dokladov k daňovej kontrole svoje dôkazné povinnosti a nedostatky na strane rakúskeho odberateľa mu nemôžu byť pripisované na ťarchu. Taktiež nezodpovedá za nedostatky uvedené na nákladných CMR.

Správny súd konštatuje, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôraznil, 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. Z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení o DPH je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník a nadobúdať a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca konkrétne stanovil zoznam doklad, 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 intrakomunitárnych obchodoch prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore s Daňovým poriadkom, 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.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/33/2014 zverejnený v Zbierke rozhodnutí pod č. 14/2016, z ktorého vyplýva, že „Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.“ Tiež na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 26.01.2017 sp.zn. 8Sžf/7/2015, z ktorého vyplýva, že: „Prepravným dokladom pri medzinárodnej cestnej preprave tovaru v zmysle Dohovoru je CMR. Je bežným pravidlom, že odosielateľ od prepravcu žiada písomné potvrdenie príjemcu tovaru. Pokiaľ CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať tento dôkaz za relevantný a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). CMR musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia, pričom za miesto určenia nemožno považovať len určenie krajiny príjemcu, a preto je daňový subjekt predložiť na preukázanie svojich tvrdení, že tovar skutočne opustil územie iné doklady a dôkazy. Ak tak neurobí, nemôže potom uniesť dôkazné bremeno o skutočnom vývoze tovaru do iného členského štátu. Preto ak platiteľ nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu o dani z pridanej hodnoty nie je možné mu priznať oslobodenie od dane“.

Pokiaľ sa žalobca odvolával na rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mescek-Gabona Kft. tvrdiac, že ide o identický prípad ako je prejednávaná vec, správny súd poukazuje, že o identický prípad sa nejedná, a

to s ohľadom na iné skutkové okolnosti prípadu. V prípade Mescek-Gabona Kft. (maďarská spoločnosť) nebola dôvodom neuznania uplatneného oslobodenia od DPH samotná preprava tovaru, keď dokonca predávajúci vedel vopred evidenčné čísla motorových vozidiel a mal k dispozícii kópie opečiatkovaných CMR dokladov (spolu 40), ktoré preukazovali uskutočnenú prepravu tovaru, ale na základe MVI bolo zistené, že zahraničný odberateľ spoločnosť Agro -Trade (talianska spoločnosť) neodviedol DPH a nesídlil na adrese svojho sídla, táto spoločnosť bola pre správcu dane nekontaktná. Na základe tejto skutočnosti maďarský správca dane skonštatoval, že spoločnosť Mescek-Gabona Kft. nepreukázala, že došlo k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré bolo predmetom oslobodenia od DPH. Spoločnosť Mescek-Gabona Kft. tvrdila, že si overila DPH nadobúdateľa a tiež, že jej boli spätne zaslané nákladné listy CMR z talianskej adresy. Súdny dvor EÚ v danom prípade rozhodol tak, že: „Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva, ak sa ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode.“ V prípade žalobcu však bola dôvodom nesplnenia podmienok na oslobodenie od DPH nosná skutočnosť, že sa nepreukázala preprava tovaru na základe predložených CMR dokladov. Z dôvodu, že nebola sporná existencia tovaru, správca následne vyrubil daň v súlade s § 8 ods.1 písm. a), § 13 ods.1 písm. a), § 19 ods.1, § 22 ods.1 a § 69 ods.1 zákona o DPH.

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 hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

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 žalovaný, ak po podrobnom vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Na základe vyššie uvedených skutočností správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

Správny súd poznamenáva, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a z rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR vyplýva, že úlohou súdu nie je argumentovať ku každej žalobcom vnesenej žalobnej námietke, ale vysporiadať sa s tými, ktoré sú pre konanie podstatnými. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozsudku sp. zn. 2 Sžo/24/2013 zo dňa 18.06.2014 uviedol, že súčasťou základného práva účastníka na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo „na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany“. Zároveň uviedol, že všeobecný súd „nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam“. Následne uviedol, že rozhodnutie musí „obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky“. Najvyšší súd Slovenskej republiky rovnako uviedol: „Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: ... „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie

je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ (napr. Georgidias v. Grécko z 29. mája 1997, Recueil III/1997). Ďalej Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku sp. zn.2 Sžo/24/2013 zo dňa 18.06.2014 uviedol: „Európsky súd pre ľudské práva, ale zároveň pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci“.

O náhrade trov konania rozhodol podľa § 175 SSP v spojení s § 167 SSP a s § 168 SSP. Žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 SSP, preto správny súd náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).