

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 6S/28/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200244  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 09. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200244.4

## 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 BEST MEAT s.r.o., Jenisejská 45A, Košice - mestská časť Nad jazerom, IČO: 46 645 217, právne zastúpeného Advokátska kancelária Juristi s.r.o., Košice, Popradská 66, IČO: 51 941 244, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14.02.2020 číslo: XXXXXXXXXX/XXXX a rozhodnutia Daňového úradu Prešov zo dňa 20.08.2019 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**.

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

1. 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 20.08.2019 číslo: XXXXXX/XXXX (rozhodnutie správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 370,49 Eur, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 344 714,37 Eur na sumu 333 343,88 Eur daňovému subjektu BEST MEAT s.r.o, Alejová 5, 040 11 Košice - Mestská časť juh, IČO: 46645217 (ďalej kontrolovaný subjekt, daňový subjekt, žalobca), potvrdil.

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

3. Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane a zo spisového materiálu zistil, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu BEST MEAT s.r.o, daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2016.

4. Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období november 2015 uplatnil oslobodenie od dane pri faktúrach č. 5020150018 zo dňa 06.11.2015 v hodnote 14 277,14 Eur, č. 5020150019 zo dňa 06.11.2015

v hodnote 3 609,74 Eur, č. 5020150020 zo dňa 09.11.2015 v hodnote 22 776,98 Eur, č. 5020150021 zo dňa 09.11.2015 v hodnote 6 427,98 Eur, č. 5020150024 zo dňa 18.11.2015 v hodnote 9 760,36 Eur za jatočné kurčatá pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, Moszczenica Niżna 144, 333 40 Stary Sacz, Poľsko, IČ DPH PL7342599908.

5. Za účelom preverenia skutočného dodania tovaru (jatočných kurčiat) a uskutočnenia prepravy do iného členského štátu správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 577306/2016 zo dňa 28.04.2016 požiadal poľskú daňovú správu o preverenie dodanie tovaru daňovým subjektom BEST MEAT s.r.o. pre daňový subjekt P. T. L.. Dňa 23.08.2016 bola správcovi dane zaslaná čiastočná odpoveď (ev. č. XXXXXXX/XXXX) a dňa 20.12.2016 bola zaslaná konečná odpoveď (ev. č. XXXXXXX/XXXX). V odpovedi poľská daňová správa uviedla, že daňový subjekt P. T. L. nakúpil od daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. tovar (kurčatá). Predmetný tovar bol ďalej predaný daňovému subjektu Rzeszowskie Zakłady Drobiarskie RES-DROB Sp. z o.o., IČ DPH PL5170133731 (ďalej RES -DROB Sp. z o.o. Rzeszów). Platby neboli uskutočnené v hotovosti. Zástupca spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC sa počas preverovania vyjadril, že so spoločnosťou BEST MEAT s.r.o. uzatvorili zmluvu, avšak nespomína si na jej okolnosti. Objednávky tovaru boli zadávané elektronicky T. L. a tovar bol nakúpený za účelom jeho ďalšieho predaja. Zástupca spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC, ktorý zadával miesto vyloženia tovaru, objem hydiny a podmienky prijatia, kontaktoval obe spoločnosti BEST MEAT s.r.o., ako aj RES-DROB Sp. z o.o. Rzeszów. Preprava tovaru bola uskutočnená prepravcami RUD-MAX S.C., Rudna Wielka 62F, Mrowla a Transport Samochodowy-Przewóz Towarów, Barbara Nikiel. Naloženie tovaru bolo uskutočnené v slovenských farmách Rožňava a Vlára - Nemšová. Tovar bol vyložený na adrese 35-211 Rzeszów, ul. Marii Konopnickiej. Ďalej poľská daňová správa uviedla, že daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník na Slovensku a toto právo previedol na daňový subjekt RES-DROB Sp. z o.o., Rzeszów na poľskom území.

6. Z odpovede na žiadosť č. XXXXXXX/XXXX vyplynuli ďalšie nové skutočnosti, preto správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXX/XXXX zo dňa 25.04.2017 požiadal poľskú daňovú správu o preverenie prepravy tovaru prepravcom RUD - MAX S.C., Czyz Piotr, Czyz Daniel, Czyz-Sama Lidia, Rudna Wielka 62 F, Mrowla, ktorý podľa predložených CMR mal vykonať prepravu tovaru pre spoločnosť RES-DROB Sp. zo.o., Rzeszów. Dňa 31.05.2017 bola správcovi dane z poľskej daňovej správy doručená odpoveď na predmetnú žiadosť (ev. č. XXXXXXX/XXXX), v ktorej uviedla, že preprava tovaru bola vykonaná zo Slovenska do Poľska. Objednávateľom prepravy tovaru bola poľská spoločnosť RES-DROB Sp. z o.o., ktorá za prepravu aj zaplatila. Prepravné služby prebehli na základe dohody zo dňa 21.05.2012. Dňa 06.11.2015 bola preprava tovaru vykonaná nákladnými vozidlami RZE XXXXX, RZE XMHX a ťahačmi XYAX, YN XX. Dňa 09.11.2015 bola preprava tovaru vykonaná nákladnými vozidlami RZE XXXXX, RZE XMHX, RZE XXXXX a s ťahačmi XYAX, YN XX a XYNX. Preprava tovaru bola fakturovaná daňovému subjektu RES- DROB Sp. zo.o. Počas nakládky a vykládky boli prítomní vodiči dňa 06.11.2015 - U. Y., T. D., T. T., A. B., a dňa 09.11.2015 - U. Y., T. T. a D. L.. Všetci vodiči pracovali na základe zamestnaneckej zmluvy. Nakládka bola uskutočnená v spoločnosti BEST MEAT s.r.o. - farma Rožňava, vykládka na adrese spoločnosti RES-DROB Sp. z o.o., Rzesow na poľskom území.

7. Z odpovede na žiadosť č. XXXXXXX/XXXX vyplynuli ďalšie nové skutočnosti, preto správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXX/XXXX požiadal poľskú daňovú správu o preverenie prepravcu Transport Samochodowy-Przewóz Towarów, Nikiel Barbara, Legionów 82, Pilzno, ktorý podľa predloženej CMR mal vykonať prepravu tovaru (kurčiat) pre spoločnosť RES-DROB Sp. zo.o., Rzeszów, IČ DPH PL5170133731. Dňa 12.06.2017 bola správcovi dane doručená odpoveď na predmetnú žiadosť, ktorá bola v evidencii došlej pošty zaevidovaná pod č. XXXXXXX/2017. V odpovedi poľská daňová správa uviedla, že preprava tovaru bola objednaná a zaplatená poľskou spoločnosťou RES-DROB Sp. z o.o., ul. Marii Konopnickiej 18, Rzeszów. Prepravu tovaru vykonal prepravca - spoločnosť Transport Samochodowy-Przewóz Towarów, vlastným dopravným prostriedkom značky SCANIA s registračným číslom: RDE JL01 spolu s návesom s registračným číslom RDE PL 54 dňa 18.11.2015. Tovar (kurčatá) bol prepravovaný v klietkach na prepravu hydiny. Dňa 17.11.2015 dostal šofér inštrukcie týkajúce sa miesta nakládky a vykládky tovaru. Tovar bol naložený dňa 18.11.2015 o 01:00 hod. na farme Nemšová. Prepravca vykonal prepravu z miesta nakládky SK na miesto vykládky v PL. Zároveň prepravca - spoločnosť Transport Samochodowy-Przewóz Towarów má povolenie na prepravu živých zvierat.

8. Z odpovedí poľskej daňovej správy podľa správcu dane vyplynulo, že poľský daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC v období november 2015 nadobudol tovar (jatočné kurčatá) od daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. v hodnote 56 852,47 eura na základe faktúr č. 5020150018 zo dňa 06.11.2015, č. 5020150019 zo dňa 06.11.2015, č. 5020150020 zo dňa 09.11.2015, č. 5020150021 zo dňa 09.11.2015 a č. 5020150024 zo dňa 18.11.2015 za účelom jeho ďalšieho predaja. Tovar bol dodaný priamo daňovému subjektu Rzeszowskie Zakłady Drobiarskie RES-DROB Sp. z o.o., ul. Marii Konopnickiej 18, 35-211 Rzeszów, t.j. daňovému subjektu, ktorému daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC následne tento tovar predal. Daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC sa stal vlastníkom tovaru na území Slovenskej republiky. Platby boli realizované prevodmi z bankového účtu poľského daňového subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC, č. ú.XX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX, na účet slovenského daňového subjektu BEST MEAT s.r.o., č. ú. P XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX.

9. Tovar bol prepravovaný prepravcami RUD-MAX s.c.. Rudna Wielka 62F, Mrowla a Transport Samochodowy-Przewóz Towarów, Nikiel Barbara. Objednávateľom prepravy bol daňový subjekt RES-DROB Sp. z o.o., ktorý aj znášal prepravné náklady.

10. Z uvedených zistení podľa správcu dane vyplýva, že dodávka tovaru medzi kontrolovaným daňovým subjektom BEST MEAT s.r.o. ako dodávateľom a poľským daňovým subjektom SPÓLKA JAWNA MIKULEC ako 1. odberateľom je nepohyblivá, teda ide o dodávku tovaru bez prepravy, pretože tovar zo slovenských fariem Rožňava a Nemšová prevzal priamo 2. odberateľ, t.j. daňový subjekt RES-DROB Sp. z o.o., ktorý vykonal prepravu a znášal aj prepravné náklady. Až dodávka tovaru od prvého odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC k druhému odberateľovi RES-DROB Sp. z o.o. bola spojená s prepravou, to znamená, že ide o pohyblivú dodávku.

11. Podľa vyššie uvedeného je zrejmé, že dodávateľom bol daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. a prvým odberateľom bol poľský daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Druhým odberateľom a posledným v reťazci bol poľský daňový subjekt RES-DROB Sp. z o.o. Rzeszów. Tieto skutočnosti potvrdila vo svojich odpovediach aj poľská daňová správa, ako aj predložené certifikáty pre obchodovanie vo vnútri Spoločenstva, ktoré sú súčasťou zásielky živej hydiny z miesta odoslania do iného členského štátu, na ktorých je v oddiele č. 1.5. Prijemca a v oddiele č. 1.13. Miesto určenia uvedený daňový subjekt RES-DROB Sp. z o.o. Rzeszów.

12. Daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. teda predal jatočné kurčatá poľskému daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC na území Slovenska bez prepravy a táto dodávka tovaru podlieha dani z pridanej hodnoty na Slovensku. Až následne poľský daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC predal jatočné kurčatá poľskej spoločnosti RES-DROB Sp. z o. o. s prepravou a táto dodávka tovaru je pohyblivou, ktorej miesto dodania je v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

13. Druhý poľský odberateľ RES-DROB Sp. z o.o. objednal a zaplatil za prepravu tovaru zo Slovenska do Poľska. Prepravu realizovali z farmy Rožňava prepravca RUD-MAX s.c., Rudna Wielka 62F, Mrowla a z farmy Nemšová prepravca Transport Samochodowy-Przewóz Towarów, Nikiel Barbara.

14. Nepohyblivá dodávka tovaru predstavuje dodanie tovaru bez prepravy, t. j. medzi dodávateľom (BEST MEAT s.r.o.) a odberateľom (SPÓLKA JAWNA MIKULEC) dôjde k zmene vlastníckeho práva k tovaru napr. na základe fakturácie. Skutočnosť, či ide o nepohyblivú dodávku, má rovnaký význam pri stanovení miesta zdaniteľného obchodu pri dodaní tovaru, a to v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, pretože je toto miesto určenia podľa toho, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje bez prepravy. Pohyblivá dodávka tovaru je dodávka tovaru, s ktorou je spojené odoslanie alebo preprava tovaru (§ 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov).

15. Ak sa dodáva tovar v rámci reťazového obchodu, kedy sa na dodaní toho istého tovaru, ktorý sa prepravuje od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci, zúčastňujú viaceré zdaniteľné osoby identifikované pre DPH v rôznych členských štátoch, oslobodené môže byť len to dodanie tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou zjedného členského štátu do iného členského štátu. V rámci reťazového obchodu môže byť s prepravou spojené len jedno dodanie tovaru v rámci jedného zmluvného vzťahu (tzv. pohyblivá dodávka), pričom ostatné dodávky tovaru sa uskutočňujú bez prepravy a ich

miestom dodania je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje (tzv. nepohyblivá dodávka). Každý zmluvný vzťah v rámci reťazového obchodu je teda potrebné posudzovať samostatne.

16. Na základe kontrolných zistení správca dane dospel k tomu, že zo strany daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. nebolo preukázané splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, preto správca dane uplatnené oslobodenie od dane z faktúr č. XXXXXXXXXXXX zo dňa 06.11.2015, č. 5020150019 zo dňa 06.11.2015, č. 5020150020 zo dňa 09.11.2015, č. 5020150021 zo dňa 09.11.2015 a č. 5020150024 zo dňa 18.11.2015 vyhotovených pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC neuznal.

17. Oznamovaním č. XXXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2017 správca dane v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku oboznámil daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. o kontrolných zisteniach z dôvodu, aby využil svoje právo a vyjadril sa k nim. Zároveň ho vyzval, aby navrhol skutočnosti, ktoré by mali byť uvedené v protokole. Daňový subjekt sa k zisteniam správcu dane v stanovenej lehote nevyjadril, preto správca dane pristúpil k vypracovaniu protokolu.

18. Na základe zistení počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015 vykonanej u daňového subjektu BEST MEAT s.r.o. správca dane vypracoval protokol č. XXXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.07.2017, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam č. XXXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.07.2017 zaslal kontrolovanému daňovému subjektu. Protokol spolu s výzvou bol daňovému subjektu doručený dňa 24.07.2017. Vo výzve správca dane určil lehotu 20 pracovných dní, v ktorej mohol kontrolovaný daňový subjekt predložiť svoje písomné vyjadrenie k protokolu a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

19. Daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. dňa 14.08.2017 zaslal prostredníctvom elektronickej podateľne vyjadrenie k protokolu zaevidované pod č. XXXXXXXXXXXX/XXXX, ktoré rozdelil do 4 častí, a to: porušenie základných princípov, tvrdenie správcu dane o nevykonávaní hospodárskej činnosti, vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a vyjadrenie daňového subjektu k výpovediam a medzinárodnej výmene informácií.

20. Vyjadrenie k protokolu bolo prerokované so správcou dane pri ústnom pojednávaní dňa 16.07.2019 (zápisnica č. XXXXXXXXXXXX/XXXX). K uvedenej zápisnici sa daňový subjekt vyjadril podaním, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 06.08.2019, v ktorom uviedol že naďalej so závermi daňovej kontroly nesúhlasí, trvá na svojom uplatnenom nároku vyplývajúcom mu z jeho podaného daňového priznania za zdaňovacie obdobie november 2015 a trvá na vyjadrení k protokolu. Keďže splnomocnený zástupca daňového subjektu na základe substitučného plnomocenstva počas ústneho pojednávania dňa 16.07.2019 neuviedol iné nové skutočnosti a nepredložil žiadne nové dôkazy, správca dane trval na svojich zisteniach uvedených v protokole č. XXXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.07.2017.

21. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou a vo vyrubovacom konaní Daňový úrad Prešov napadnutým rozhodnutím č. XXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2019 určil daňovému subjektu podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 370,49 Eur.

22. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie.

23. Žalovaný ako odvolací orgán sa s námietkami daňového subjektu uvedenými v odvolaní vysporiadal nasledovne:

Podľa daňového subjektu výkon daňovej kontroly prekročil zákonom stanovenú jednoročnú lehotu od dňa jej začatia vrátane lehoty troch mesiacov za každé jej prerušenie v zmysle nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Poukazuje pritom na článok 2 ods. 2 Ústavy SR, ustanovenia § 3 ods. 1, § 46 ods. 8 a § 46 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov. Uvedené tvrdenie daňového subjektu odvolací orgán neakceptoval, pretože daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015 začala dňa 23.02.2016 na základe oznámenia č. 102489855/2016 zo dňa 04.02.2016. Výkon daňovej kontroly bol prerušený na 153 dní na základe rozhodnutia č. XXXXXXXXXXXX/2016 zo dňa 17.08.2016 a na základe

rozhodnutia č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.04.2017 správca dane opäť prerušil daňovú kontrolu odo dňa 28.04.2017 do 12.06.2017. Daňová kontrola bola prerušená celkovo 198 dní. Koniec lehoty na výkon daňovej kontroly bez prerušenia by pripadol na deň 22.02.2017, avšak v dôsledku jej prerušenia posledný deň lehoty pripadol na deň 04.09.2017, pritom správca dane daňovú kontrolu ukončil dňa 24.07.2017 doručením protokolu č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 13.07.2017. To znamená, že daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

24. Odvolací orgán sa nestotožnil ani s námietkou daňového subjektu, že správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu, že odpovede na žiadosti o výmenu daňových informácií mu neboli doručené do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje nariadenie Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010. Lehoty na výmenu informácií v citovanom nariadení boli podľa odvolacieho orgánu ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov, no s ich nedodržaním nespája žiadne právne dôsledky. Zároveň v tejto súvislosti odvolací orgán podotkol, že obsah takého opatrenia v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty by nemal ovplyvniť dostatočne zistený skutkový stav práve pri daňovej kontrole, kde sa zisťuje, či daňové subjekty pri deklarovanom zdaniteľnom obchode postupovali v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty. Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podmieňuje prerušenie výkonu daňovej kontroly do dňa prijatia konečnej odpovede. Pretože informácie z tejto medzinárodnej výmeny informácií sú rozhodujúcou skutočnosťou pre správne určenie dane a pre vydanie rozhodnutia, bez tejto informácie nie je možné ukončiť daňovú kontrolu.

25. K námietke daňového subjektu o porušení prejednávacej zásady a práva daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom odvolací orgán argumentoval, že správca dane v rámci kontrolnej činnosti využil možnosť vyplývajúcu z nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010 a požiadal finančnú správu v členskom štáte, do ktorého mal daňový subjekt dodať tovar, o preverenie deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru. Ku všetkým zisteným skutočnostiam pri daňovej kontrole vrátane odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sa daňový subjekt mal možnosť vyjadriť, a to v priebehu daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku na základe oznámenia č. 101340350/2017 zo dňa 15.06.2017, resp. po ukončení daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyjadrením sa k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole. Na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií správca dane žiadal preveriť záležitosti ohľadom zdaniteľných obchodov, ktoré mali byť daňovému subjektu známe, pretože sa na ich realizácii podieľal ako dodávateľ. To znamená, že údaje, ktoré obsahovali odpovede zahraničných finančných správ, by nemali byť pre kontrolovaný daňový subjekt absolútne neznáme.

26. Zo spisového materiálu priloženého k odvolaniu nebolo zistené, aby správca dane požadoval daňovú správu v inom členskom štáte o vypočítanie ako svedka niektorú konkrétnu osobu, preto odvolací orgán považuje za neopodstatnenú i námietku daňového subjektu o porušení ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku správcom dane pri vykonávaní daňovej kontroly.

27. Odvolací orgán zdôraznil, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly s poukázaním na ustanovenie § 44 ods. 1 Daňového poriadku je povinný preveriť všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. V danom prípade pri preverovaní opodstatnenosti uplatnenia oslobodenia od dane zistil skutočnosti, ktoré jednoznačne potvrdzovali, že kontrolovaný daňový subjekt pri uplatnení oslobodenia od dane z faktúr č. 5020150018 zo dňa 06.11.2015, č. 5020150019 zo dňa 06.11.2015, č. 5020150020 zo dňa 09.11.2015, č. 5020150021 zo dňa 09.11.2015 a č. 5020150024 zo dňa 18.11.2015 vyhotovených pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC konal v rozpore s platnou právnou úpravou. Daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období november 2015 uvedenými faktúrami deklaroval dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov oslobodil od dane. Odberateľmi v reťazci, ako aj prepravcami boli poľské daňové subjekty, preto správca dane za účelom zistenia, ktorému odberateľovi prináležalo uplatniť oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, mohol iba prostredníctvom žiadosti podaných podľa nariadenia Rady EÚ č. 904/2010.

28. Na základe kontrolných zistení správca dane dospel k záveru, že daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. predal jatočné kurčatá poľskému daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC na území Slovenska bez prepravy, a preto táto dodávka musí podliehať dani z pridanej hodnoty na Slovensku. Až následne

daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC predal jatočné kurčatá ďalšiemu poľskému daňovému subjektu RES-DROB Sp. z o.o. s prepravou, a táto dodávka tovaru je v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov pohyblivou, podľa ktorého miestom dodania je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať. V poradí druhý poľský odberateľ RES-DROB Sp. z o.o. objednal a zaplatil za prepravu tovaru zo Slovenska do Poľska, pričom prepravu zo slovenskej farmy Rožňava realizoval prepravca RUD-MAX s.c. a z farmy Nemšová prepravca Transport Samochodovv-Przewóz Tovarów, Nikiel Barbara. Kontrolovaný daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. pre poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC síce tovar dodal, ale toto dodanie nemôže byť oslobodené od dane, pretože nebola splnená základná podmienka, a to, že tovar nebol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru (§ 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov).

29. Podľa odvolacieho orgánu správca dane v rámci kontrolnej činnosti na základe získaných dôkazov jednoznačne preukázal, že daňový subjekt BEST MEAT s.r.o. uplatnil oslobodenie od dane z faktúr za dodanie jatočných kurčiat pre daňový subjekt SPÓLKA JAWNA MIKULEC v rozpore s ustanovením § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, preto daňovému subjektu vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 15 daňového priznania v sume 56 852,47 Eur a následne s poukázaním na ustanovenie § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil za zdaňovacie obdobie november 2015 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 370,49 Eur.

30. Odvolací orgán dospel k záveru, že , že správca dane pri vydávaní napadnutého rozhodnutia postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti rozhodnutia.

II.

Argumenty žalobcu v žalobe

31. Včas podanou žalobou sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.02.2020 aj rozhodnutia správcu dane zo dňa 20.08.2019. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania. V žalobe žalobca poukázal na komunitárne právo, porušenie základných princípov uvedených v Daňovom poriadku. Následne vzniesol námietky v procesnoprávnej rovine týkajúce sa postupu správcu dane.

32. Poukázal, že výkon daňovej kontroly u žalobcu prekročil zákonnú lehotu jedného roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty v zmysle Nariadenia vlády EÚ č. 904/2010, čím došlo zo strany správcu dane k závažnému porušeniu princípu proporcionality pri výkone daňovej kontroly.

33. Podľa názoru žalovaného bola daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za november 2015 ukončená v zákonom stanovenej lehote a to z dôvodu, že odpovede na žiadosti o výmenu daňových informácií mu neboli doručené v lehote podľa nariadenia Rady č. 904/2010, no s dodržaním uvedených lehôt nespája žiadne právne dôsledky. Žalobca s týmito závermi žalovaného nesúhlasil. Je toho názoru, že aj keď výslovne maximálna dĺžka na prerušenie daňovej kontroly stanovená nie je, nemôže toto stanovenie ostať na svojvôli správnych orgánov. Daňový poriadok jednoznačne stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly na jeden rok, čo vytvára určitý rámec a zámer zákonodarcu, koľko by daňová kontrola mala trvať, nakoľko sa jedná o významný zásah do postavenia daňového subjektu. Rovnako tak Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 stanovuje v článku 10 lehotu na poskytnutie požadovaných informácií tak, že tieto majú byť poskytnuté tak rýchlo ako je to možné, najneskôr v lehote 3 mesiacov od prijatia žiadosti. Navyše tento článok ustanovuje aj to, že v prípade, ak žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac. Z tohto vyplýva, že zmyslom zakotvenia týchto lehôt je to, aby sa tieto informácie poskytovali v čo najkratšom čase a lehoty sú určené v trvaní pár mesiacov.

34. Ďalej žalobca v žalobe zdôraznil, že daňové konanie je v zásade dvojstupňové. Zásada dvojinštančnosti daňového konania spočíva v možnosti nápravy prvostupňového rozhodnutia orgánom vyššieho stupňa (odvolacím orgánom) na základe podaného opravného prostriedku účastníkom konania. Žalobca má dôvodné podozrenie, že orgánom ktorý nezákonne koordinuje celý postup desiatok kontrol je práve žalovaný. Práve táto nezákonná koordinácia vedie k tomu, že rozhodnutia žalovaného vo

všetkých prípadoch obsahujú len formálne časť odôvodnenia, keďže žalovaný už „koordinoval“ daňovú kontrolu aj vyrubovacie konanie a úvahy a závery správcu dane sú vlastne úvahy a závery žalovaného. Týmto konaním má žalobca za to, že bola porušená zásada dvojinštančnosti konania, čím bol žalobca hrubo poškodený na svojich právach.

35. Žalobca poukázal, že z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný ako odvolací orgán nepreskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu, ktorý požadoval žalobca, nakoľko neobsahuje vysporiadanie sa s konkrétnymi námietkami žalobcu uvedenými v podanom odvolaní, a z tohto dôvodu rozhodnutie žalovaného je vydané v rozpore s § 74 ods. 2 a § 63 ods. 3 Daňového poriadku. Rozhodnutie žalovaného je vydané bez odstránenia pochybností a bez úvah o dôkazoch, ktoré preukazujú tvrdenia žalobcu, a ktoré vyplývajú z právnych noriem a vykonaných úkonov správcu dane. Na základe týchto skutočností má žalobca za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné.

36. Žalobca zastáva názor, že ak daňová kontrola bola vykonaná v rozpore so zákonom, sú všetky právne akty vydané v rámci predmetnej daňovej kontroly nezákonné. Žalobca opätovne zdôraznil, že Protokol o daňovej kontrole a následné rozhodnutie v konaní vydanom na základe porušenia zákona nemôže zakladať povinnosti pre kontrolovaný daňový subjekt a nemôže byť právnym aktom, ak je založený na protiprávnom postupe.

37. Žalobca ďalej namietal porušenie povinnosti správcu dane podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku dbať, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy dane boli zistené čo najúplnejšie; namieta porušenie povinnosti správcu dane vyhodnotiť dôkazy podľa § 47 písmeno h/ Daňového poriadku; ako aj porušenie svojho práva vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo práva navrhnúť, aby boli uvedené jeho vyjadrenia k nim podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku.

38. Žalobca uviedol, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí potvrdil závery správcu dane a uviedol, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteným skutočnostiam vrátane odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) v priebehu daňovej kontroly. Zároveň uviedol, že žalobca mal byť oboznámený s priebehom zdaniteľných obchodov a správca dane nepožadoval od správcu dane v inom členskom štáte žiadne vypočutie svedka.

39. Žalobca s týmto hodnotením žalovaného nesúhlasil a opätovne poukázal na to, že ešte pred prvým prerušením predmetnej daňovej kontroly správcu dane dňa 28.04.2016 zaslal poľskej daňovej správe Žiadosť o MVI č. XXXXXX/2016, ktorou žiadal preveriť dodanie tovaru daňovým subjektom pre poľskú spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC Starý Sacz, IČ DPH: PL7342599908. Správcovi dane na uvedenú žiadosť došla dňa 23.08.2016 čiastočná odpoveď a dňa 20.12.2016 bola správcovi dane zaslaná konečná odpoveď. Z odpovedí poľskej daňovej správy malo vyplývať, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC tovar nakúpený od žalobcu mala predať tretej osobe, a to spoločnosti RES-DROB Sp. z o.o., IČ DPH: PL5170133731. Z podaní správcu dane vyplýva, že v rámci MVI vypovedal zástupca spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC, a že tovar od žalobcu elektronicky objednával p. Janusz L.. Zástupca spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC sa ďalej vyjadroval k miestu vyloženia tovaru, objemu hydiny a podmienkam prijatia tovaru. Vyjadroval sa aj k otázke prepravy tovaru, miestu naloženia tovaru a miestu vyloženia tovaru. Prepravu tovaru mali uskutočňovať prepravcovia: RUD-MAX S.C., Rudna Wielka 62 F, Mrowla a Transport Samochodowy Przewóz, Towarów, Q. M.. Poľská daňová správa mala taktiež uviesť, že k nadobudnutiu tovaru spoločnosťou Spółka Jawna Mikulec malo dôjsť na území Slovenska a tá svojej vlastníčke právo mala previesť na svojho odberateľa na území Poľska. Správca dane zaslal poľskej daňovej správe dňa 25.04.2017 ďalšiu žiadosť o MVI, ktorou žiadal preveriť prepravcu RUD-MAX S.C., Rudna Wielka 62 F, Mrowla. Dňa 31.05.2017 bola zo strany poľskej daňovej správy správcovi dane doručená odpoveď, z ktorej vyplynuli mimoriadne závažné skutočnosti, ku ktorým sa v priebehu ich zisťovania žalobca nemal možnosť vyjadriť, a to najmä akým titulom bola doprava realizovaná (dohody), kto za prepravu platil, akými motorovými vozidlami bola preprava realizovaná, ktorí vodiči boli prítomní pri preprave, a kde sa robila nakládka a vykládka.

40. Obdobne nezákonne postupoval správca dane aj pri podaní ďalšej žiadosti o MVI, ktorými preveroval prepravcu Transport Samochodowy Przewóz, Towarów, Q. M.. Z odpovede poľskej daňovej správy opäť vyplynuli mimoriadne dôležité skutočnosti, ku ktorým sa žalobca nemal možnosť v priebehu ich

zistovania vyjadriť a to najmä, že preprava bola vykonávaná vlastnými vozidlami prepravcu, ktorými vozidlami, kde sa realizovala nakládka a vykládka tovaru.

41. V tejto súvislosti žalobca citoval ustanovenia § 3 ods. 2 a ods. 8, § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku.

42. Podľa žalobcu odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o MVI nie je možné považovať za konkrétny vykonávaný dôkaz, ale ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného dožiadaným správcom dane. Z tohto dôvodu bol správca dane povinný v rámci prejednávacej zásady (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) zistiť konkrétne vykonané dôkazy a umožniť kontrolovanému daňovému subjektu vyjadriť sa k týmto konkrétnym vykonaným dôkazom. Túto skutočnosť potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/13/2013. Nakoľko správca dane tak nepostupoval, konal v rozpore s vyššie citovanými ustanoveniami čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. § 24 ods. 2 Daňového poriadku, nakoľko porušil prejednávaciu zásadu a porušil právo žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom.

43. Žalobca poukázal, že informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom dožiadania MVI však žalobcovi iba oznámil a neumožnil mu do procesu ich získavania nijak zasiahnuť. Právna prax pritom vyžaduje, aby daňovému subjektu bola poskytnutá príležitosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť, vykonať dôkazy, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale predovšetkým porušením práv daňového subjektu. Žalobca zdôraznil skutočnosť, že práve informácie získané v rámci MVI považoval správca dane za najpodstatnejšie dôkazy.

44. Podľa názoru žalobcu v prípade situácie, kedy správca dane (a to aj správca dane iného členského štátu) začne klásť otázky v priebehu akéhokoľvek úkonu, jedná sa v zmysle vyššie uvedených ustanovení Daňového poriadku o výsluch svedka.

45. Správca dane porušil nielen prejednávaciu zásadu, ale porušil právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, zisťovaným skutočnostiam, a keď sa zástupcovia spoločnosti v rámci daňovej kontroly vyjadrovali ku skutočnostiam dôležitým pre výkon daňovej kontroly, žalobca mal právo byť prítomný pri vypočutí týchto svedkov, mal právo klásť svedkom otázky a daňový subjekt mal záujem tieto svoje práva využiť, čo mu ale konaním správcu dane bolo znemožnené, čím boli porušené jeho práva vyplývajúce z § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku.

46. Žalobca má za to, že správca dane nepochybne v rámci dokazovania a predložených zistení konštatoval zistenie rozporuplných informácií, tieto však neodstránil a vyvodil z nich záver, ktorý nie je podložený relevantnými dôkazmi a je výlučne v neprospech daňového subjektu. V nadväznosti na tieto tvrdenia žalobca poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3 Sžf 1/2011) z ktorého vyplýva, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a náležitými prílohami vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Hodnotenie dôkazov neznamená mechanické preberanie informácií a bezvýhradné akceptovanie dôkazov. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci PPUH Stehcemp, C-227/14.

47. Žalobca nesúhlasí so záverom správcu dane, ktorý neuznal uplatnené oslobodenie od dane z faktúr, špecifikovaných číslom vystavených pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC z dôvodu, že nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu uvedená v § 43 ods. 1 zákona o DPH.

48. Žalobca zdôraznil, že prevod nielen práva nakladať s tovarom ako vlastník, ale aj samotného vlastníckeho práva vo svojej podstate je viazaný na právny dôvod, ktorým je v najčastejšom prípade zmluva o jeho prevode. Spolu s prevodom práva prostredníctvom zmluvy môže dôjsť, a často aj dochádza k faktickému odovzdaniu prevádzaných vecí. Odovzdanie sa môže uskutočniť viacerými spôsobmi pričom nemusí vždy prebiehať tzv. z ruky do ruky, ale môže sa uskutočňovať aj inými spôsobmi, napr. v prípade, ak nadobúdateľ má na základe iného právneho titulu vec u seba (napr. z titulu nájomnej zmluvy), pričom v takomto prípade nadobúdateľ nadobudne vlastnícke právo dňom uzavretia zmluvy. K odovzdaniu môže taktiež dôjsť aj odovzdaním príslušenstva patriaceho k veci, ktorá je predmetom prevodu (napr. kľúčov od vozidla). Za odovzdanie sa dokonca môže považovať

aj konkludentné konanie (napr. ukázaním na predmet prevodu). Právny poriadok v žiadnom prípade nevyklučuje, že nadobúdateľ následne prevedie vlastnícke právo na nasledujúce subjekty bez toho, aby tento tovar osobne vyzdvihol a uložil na inom mieste. Obchodné právo ako také nevyklučuje možnosť uskutočnenia prevodu vlastníckeho práva na nadobúdateľa takým spôsobom, že zaplacením kúpnej ceny, resp. uzatvorením kúpno-predajnej zmluvy nadobudne vlastnícke právo nadobúdateľ, ktorý sa de facto stane subjektom, ktorý k nadobúdaným veciam nadobudne právo nakladať s nimi ako vlastník, pričom nemusí dôjsť k faktickému odovzdaniu a v čase prevodu vlastníckeho práva sa predmetné veci môžu nachádzať u prevádzateľa. K takýmto situáciám môže v rámci obchodných operácií dochádzať často, kedy pri veľkých objemoch tovaru je pre nadobúdateľa, ktorý je distribútorom tovaru pre ďalšie subjekty, nadmernou a nadbytočnou záťažou vytvárať kapacitu na krátkodobé uskladnenie tovaru.

49. Žalobca zdôraznil, že dodávateľ v priebehu daňovej kontroly riadne spolupracoval, potvrdil obchodný vzťah, čím daňovému subjektu vznikol jednoznačne nárok na daňovú výhodu. Navyše správca dane postupoval v rozpore so svojím tvrdením, že každý zmluvný vzťah je potrebné posudzovať v rámci celého obchodu samostatne. Žalobca poukázal na to, že správca dane je v hierarchii delenia štátnej moci zaradený pod výkonnú zložku, a teda v žiadnom prípade nie je v pozícii moci súdnej, čo znamená, že mu neprináleží právne posudzovanie a určovanie vzniku vlastníckeho práva.

50. Žalobca následne citoval ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku a zastáva názor, že celé odôvodnenie rozhodnutia žalovaného vychádza zo záverov prijatých v rámci nezákonne využitých informácií získaných prostredníctvom MVI, ktoré však správca dane nijako nevyhodnotil ani sa s nimi nevysporiadal bez toho, aby využil všetky prostriedky, ktoré mu prináležia v rámci Daňového poriadku na to, aby tieto závery potvrdil, pričom celý tento postup sa javí ako snaha o sformulovanie vopred prijatých záverov, ktoré následne žalovaný bez uvedenia vlastnej argumentácie potvrdil.

### III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

51. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 22.10.2020. Zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí, navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

### IV.

52. Správny súd uznesením č.k. 6S/28/2020-38 zo dňa 28.01.2021 prerušil konanie vo veci do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora 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.

53. Uznesením zo dňa 14.06.2022 č. k. 6S/28/2020-63 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.

### V.

Posúdenie skutkových zistení a právne závery správneho súdu

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

55. 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.

56. 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.

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

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. Podľa § 137 ods. 4 SSP vo veciach, v ktorých správny súd rozhoduje rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania, oznámi miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke príslušného súdu v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením. S poukazom na citované ustanovenia, upovedomenie o termíne verejného vyhlásenia rozhodnutia bolo zverejnené na úradnej tabuli súdu od 15.08.2022 do 22.09.2022. Rozsudok správny súd verejne vyhlásil vyvesením písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli súdu po dobu 14 dní (§ 137 ods. 3 SSP) dňa 22.09.2022.

62. Predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 11 370,49 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015. Správca dane znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2015 zo sumy 344 714,37 Eur na sumu 333 343,88 Eur z dôvodu, že platiteľ dane BEST MEAT s.r.o. počas výkonu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania neodstránil pochybnosti správcu dane o splnení základných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu uvedených v § 43 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého je oslobodené od dane 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 členkom štáte. Žalobcovi v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH a § 69 ods. 1 zákona o DPH pri dodávkach tovaru pre odberateľa - spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC na základe faktúr č. 5020150018, č. 5020150019, č. 5020150020, č. 5020150021 a č. 5020150024 vznikla povinnosť platiť daň v tuzemsku.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

68. Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

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

70. 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 otázky pri ústnom pojednávaní.

71. 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.

72. 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.

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

74. 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.

75. 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.

76. 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.

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

78. 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.

79. 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.

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

81. Preskúmaním obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že totožné námietky ako uviedol žalobca v podanej žalobe podal aj v odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane. Súčasne správny súd zistil, že so všetkými podstatnými námietkami sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôsledne vysporiadal.

82. 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 dospel k záveru, že sa žalovaný logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu ako odvolateľa. S právnym posúdením, ako aj právnymi závermi žalovaného sa správny súd stotožnil.

83. V konaní o všeobecnej žalobe proti rozhodnutiu správneho orgánu platí dispozičná zásada; je na žalobcovi, aby vymedzil žalobné body a vymedzil tak rozsah súdnej kontroly, pričom uvedenie konkrétnych žalobných námietok nie je možné nahradiť zopakovaním námietok uvedených v odvolaní, prípadne samotným odkazom na odvolanie. Nie je povinnosťou ani právom súdu namiesto žalobcu dohľadávať skutkové a právne dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V opačnom prípade by sa súd ocitol v pozícii žalobcovho advokáta a ignoroval by tak dispozičnú zásadu. Pokiaľ sa s odvolacími námietkami už vysporiadal žalovaný, a tieto námietky potom žalobca iba „skopíroval“ do žalôb, miera žaloby de facto iba voči rozhodnutiam orgánu prvého stupňa. Práve v napádaných rozhodnutiach je uvedená argumentácia správneho orgánu, ktorá sa s týmito námietkami vysporiadala, pričom pokiaľ žalobca v žalobách proti tejto argumentácii žalovaného neuviedol žiadne námietky, nie je súd oprávnený za žalobcu domýšľať jednotlivé skutkové a právne dôvody, ktoré by argumentáciu žalovaného vecne napadli a spochybnili. Takýmto žalobám potom absentuje v podstate právny základ pre súdny prieskum, t.j. spôsobilé žalobné body. Zopakovaním odvolacích námietok žalobca iba vyslovil nesúhlas so spôsobom, akým sa s týmito námietkami vysporiadal žalovaný v napádaných rozhodnutiach, pričom samotnú existenciu nesúhlasu nie je možné hodnotiť ako dôvod pre vecný prieskum napádaných rozhodnutí, pokiaľ k tomu chýbajú spôsobilé žalobné body. Nič teda nebráni žalobcovi v tom, aby v rámci žalobných bodov zopakoval svoje argumenty vyjadrené v priebehu konania pred správnymi orgánmi. Musí však vziať do úvahy, že žalobou napáda práve rozhodnutie o odvolaní, ktoré sa vysporiadalo s ním uplatnenými odvolacími argumentmi uplatnenými v daňovom odvolacom konaní a žalobné body by

sa mali vzťahovať práve k obsahu napádaných rozhodnutí, prípadne k postupu žalovaného správneho orgánu pri vydaní napadnutých rozhodnutí.

84. 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.

85. Zo všetkých vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušným hmotnoprávnym predpisom, čiže zákonom o DPH. 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 žalobcu.

86. Je nepochybné, že podľa Daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý si nárok na odpočet dane uplatnil, pretože v daňovom konaní je povinnosťou žalobcu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

87. V daňovom konaní platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov ale aj zásada prejednávacia. V preskúmvanej veci žalobca ako daňovník nemohol od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude čakať, či daňovník v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech, resp. že správca dane musí predložiť dôkaz o opaku, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo.

88. Platiteľ, ktorý je dodávateľom a chce si uplatniť oslobodenie o dane podľa § 43 zákona o DPH musí splniť obe z uvedených podmienok, t.j. v rámci zmluvného vzťahu s odberateľom, nadobúdateľom tovaru v inom členskom štáte (priama a bezprostredná súvislosť medzi dodaním a prijatím tovaru) je tovar prepravný do iného členského štátu EU a nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte. K uplatneniu oslobodenia dodávky o dane v rámci spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodaniam.

89. Kontrolovaným daňovým subjektom predložené doklady sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich ten subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená na daňovom doklade. Faktúry samé o sebe nie sú preukázaním realizácie dodávok a akýchkoľvek listinný dôkaz bez preukázania skutkovej podstaty je len tvrdenie o tejto skutočnosti. Správca dane preto preveroval túto formálnu deklaráciu uvedenú na predložených faktúrach tak, aby doklady boli odrazom reálneho zdaniteľného plnenia a to v zmysle zákona a DPH, ale aj s prihliadnutím na cieľ uznaný v smernici rady 2006/112ES týkajúci sa boja proti podvodom, resp. zneužívaním práv týkajúcich sa daní z pridanej hodnoty. 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 jednoduchšej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku, či prípadnému zneužitiu, boli splnené.

90. Daňový poriadok zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zisťovať a preverovať dodržiavanie zákonných povinností daňových subjektov z hľadiska príslušných hmotnoprávných predpisov. Rovnako z ustanovenia § 24 ods. 1 ako aj z ustanovenia § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku vyplýva dôkazná povinnosť daňovému subjektu a teda ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré predložil kontrolovaný daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie, pričom zaobstarané dôkazy hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Dokazovanie je procesný postup, ktorým správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Takýto postup Daňový úrad Prešov uplatnil aj v prípade daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2015 u daňového subjektu BEST MEAT s.r.o.

91. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal správny súd za preukázané, že platiteľ dane BEST MEAT, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období november 2015 deklaroval dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Poľska, dodanie tovaru oslobodil od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Vzhľadom k tomu, že žalobca nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že má splnené podmienky pre oslobodenie od dane, t.j. že tovar odoslal on alebo jeho odberateľ do Poľska, správca dane využil inštitút medzinárodnej výmeny informácií a formou žiadosti požiadal poľskú daňovú správu o preverenie takých skutočností, na základe ktorých by správca dane správne posúdil, ktorému odberateľovi prináleží uplatniť oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Odberateľmi v reťazci ako aj prepravcami boli práve spoločnosti z Poľska, preto správca dane nemal inú možnosť ako tú, že to vykonal podľa Nariadenia Rady EÚ č. 902/2010 prostredníctvom CLO.

92. Rozsiahlym preverovaním správca dane dospel k záveru, že žalobca predal tovar - jatočné kurčatá poľskej spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC na území Slovenska bez prepravy, a preto táto dodávku musí podliehať dani z pridanej hodnoty na Slovensku. Až následne uvedená poľská spoločnosť predala jatočné kurčatá ďalšej poľskej spoločnosti RES- DROB Sp. z o. o. s prepravou a táto dodávka tovaru je pohyblivou, ktorej miestom dodania je v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať. V poradí druhý poľský odberateľ RES-DROB Sp. z o. o. objednal a zaplatil za prepravu tovaru zo Slovenska do Poľska, pričom prepravu realizovali zo slovenskej farmy Rožňava prepravná spoločnosť RUD-MAX s.c. a z farmy Nemšová prepravná spoločnosť Transport Samochodowy-Przewóz Towarów M. Q.. Z uvedeného vyplýva, že žalobca pre poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC síce tovar dodal, ale toto dodanie nemôže byť oslobodené od dane, pretože nebola splnená základná podmienka, t.j. tovar nebol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru.

93. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 6Sžfk/63/2020 zo dňa 24.mája 2022 (týkajúceho sa tiež prepravy jatočnej hydiny do Poľska, odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC), 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 vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (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)“.

94. Žalobca v žalobe na podporu svojich tvrdení, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a náležitými prílohami, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. Správny súd konštatuje, že tento rozsudok bol už prekonaný vývojom rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (v zmysle záverov judikatúry ESLP v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s odbornou starostlivosťou) napr. rozsudkom sp.zn.8Sžf/26/2014, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané.

95. 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 poukazuje, 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 Kewather ProChemie s.r.o. C-154/20 zo dňa 09.12.2021 bod.34).

96. S námietkou žalobcu, že výkon daňovej kontroly u žalobcu prekročil zákonnú lehotu 1 roka odo dňa začatia vrátane lehoty v zmysle Nariadenia rady EÚ 904/2010, čím došlo zo strany správcu dane k závažnému porušeniu princípu proporcionality pri výkone daňovej kontroly, správny súd nesúhlasí.

Správny súd zastáva názor, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie 11/2015 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 začiatok daňovej kontroly správca dane stanovil na deň 23.02.2016, daňová kontrola bola prerušená na základe Rozhodnutia č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.08.2016 odo dňa 22.08.2016. Správca dane vykonával daňovú kontrolu odo dňa jej začatia (22.03.2016) do dňa prerušenia (22.08.2016) v trvaní 153 dní. Dňa 26.04.2017 vydal správca dane Rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým opäť prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015 odo dňa 28.04.2017. Dňa 12.06.2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Od 22.08.2016 do 21.12.2016 a od 28.04.2017 do 12.06.2017 bola daňová kontrola prerušená v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku: „Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“). Z dikcie § 61 ods. 5 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva: „Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“ Daňová kontrola bola prerušená celkovo 166 dní.

Správca dane opätovne pokračoval v daňovej kontrole odo dňa 12.06.2017. Koniec lehoty v prípade, že by daňová kontrola nebola prerušená by pripadol na deň 22.03.2017, avšak daňová kontrola v danom prípade bola prerušená, a tak posledný deň lehoty na vykonanie daňovej kontroly pripadol na deň 04.09.2017. Správca dane teda ukončil daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote dňa 24.07.2017 (t.j. dňom doručenia protokolu v súlade s § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku).

Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly - dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015 postupoval v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku.

Počas výkonu daňovej kontroly správca dane preveril účtovné doklady predložené žalobcom a preukázateľne spochybnil pravdivosť dôkazov predložených daňovým subjektom ako aj postup daňového subjektu pri uplatnení ustanovení zákona o DPH, čo možno konštatovať, že správca dane splnil dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 2 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 :

I. 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).

97. K tvrdeniu žalobcu, že odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) podľa Nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 nie je možné považovať za konkrétny vykonávaný dôkaz, ale ide o informáciu o výsledkoch dokazovania vykonaného dožiadaným správcom dane, a z tohto dôvodu bol správca dane povinný umožniť žalobcovi vyjadriť sa k týmto dôkazom, správny súd konštatuje, že správca dane zaslanými žiadosťami o MVI požadoval preveriť deklarované vzájomné obchody medzi slovenským daňovým subjektom BEST MEAT s.r.o. a jednotlivými poľskými spoločnosťami. Poľská daňová správa požadované skutočnosti preverila a následne informovala slovenskú daňovú správu. Nikde v odpovedi na žiadosť o MVI zahraničný správca dane neuvádza, žeby išlo o svedecké výpovede. Poľská daňová správa vždy opisným spôsobom informovala slovenskú daňovú správu o preverovaných zisteniach. Ak chce slovenský správca dane získať informácie o subjekte resp. o deklarovaných zdaniteľných obchodoch so subjektom z iného členského štátu, nemá inú možnosť ako zasláť žiadosť o MVI. Požadované skutočnosti zahraničný správca dane preveril. To akú formu, resp. aký postup preverovania si zvolí zahraničný správca dane s jeho daňovým subjektom, je na ňom. Súčasťou zasielaných odpovedí na MVI nie sú skeny zápisníc z vykonaných miestnych zisťovaní, či ústnych pojednávaní vykonávaných v súlade s legislatívou dožadanej krajiny. Do týchto dokumentov nemajú možnosť nahliadnuť ani zamestnanci správcu dane. Medzinárodná výmena informácií musí rešpektovať zásady spolupráce medzi členskými štátmi EÚ v zmysle Nariadenia rady (EÚ) č. 904/2010. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje, že následne po doručení všetkých odpovedí na MVI bol žalobca o všetkých zistených skutočnostiach informovaný a bolo mu zaslané oznámenie o skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2015 a o pochybnostiach

správca dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 15.06.2017. Týmto oznámením správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt zo zisteniami správca dane z dane z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015 z dôvodu, aby využil svoje právo a vyjadril sa k skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a navrhol vyjadrenie k zisteným skutočnostiam, ktoré by mali byť uvedené v protokole a to v lehote 8 dní od doručenia písomného oznámenia. Predmetná písomnosť bola daňovému subjektu doručená dňa 27.06.2017. Lehota na vyjadrenie uplynula dňa 06.07.2017.

V zmysle ustanovenia § 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.

Žalobca sa k zisteným skutočnostiam nevyjadril a správca dane pristúpil k vypracovaniu samotného protokolu z predmetnej daňovej kontroly, preto správny súd považuje tvrdenie žalobcu, že „Informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom MVI však daňovému subjektu iba oznámil a neumožnil mu do procesu ich získavania nijak zasiahnuť“ za nepravdivé.

98. Žalobca namietal, že správca dane porušil prejednávaciu zásadu a porušil právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom a zisťovaným skutočnostiam. Zdôraznil, že keď sa zástupcovia spoločnosti v rámci daňovej kontroly vyjadrovali (boli vypočutí) k skutočnostiam dôležitým pre výkon daňovej kontroly u žalobcu majúcich pre žalobcu význam; išlo podľa právnej praxe o výsluch svedka. Žalobca mal právo byť prítomný pri vypočutí týchto svedkov, mal právo klásť svedkom otázky; žalobca mal záujem tieto svoje práva využiť, čo mu ale konaním správca dane bolo znemožnené, čím boli porušené jeho práva vyplývajúce z ustanovení § 45 ods. 1 písmeno e) Daňového poriadku.

Táto námietka žalobcu je nedôvodná, pretože správca dane počas výkonu daňovej kontroly požiadal (nešlo o svedecké výpovede) o preverenie jednotlivých účtovných dokladov dodávateľa miestne príslušného správca dane. Správca dane má možnosť dožiadať miestne príslušného správca dane iného daňového subjektu o vykonanie úkonu, ak tento môže vykonať jednotlivý úkon ľahšie, hospodárnejšie, alebo rýchlejšie. V prípade obchodov medzi slovenskými a zahraničnými daňovými subjektami má správca dane právo požiadať zahraničnú daňovú správu o preverenie potrebných skutočností a to v zmysle nariadenia RADY EÚ č. 904/2010 a to formou zaslaných žiadostí o MVI. Správca dane v zmysle uvedeného nariadenia požadoval preveriť deklarované vzájomné obchody medzi slovenským daňovým subjektom BEST MEAT s.r.o. a jednotlivými poľskými spoločnosťami. Poľská daňová správa požadované skutočnosti preverila a následne informovala slovenskú daňovú správu. Nikde v odpovedi na žiadosť o MVI zahraničný správca dane neuvádza, žeby išlo o svedecké výpovede.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na právny názor Ústavného súdu SR vyslovený v uznesení č. k. IV. ÚS 607/2021 z 30. novembra 2021:

I. Žiaden právne záväzný akt Európskej únie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná úprava, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu.

II. Poznatky získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získaný a procesne použiteľný dôkaz. To, akú relevanciu prizná správca dane konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).

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 poukazuje na to, že uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru Európskej únie boli kasačným súdom predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

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

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

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

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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením“.

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

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

99. Žalobca v žalobe namietal, že žalovaný svojím konaním porušil zásadu dvojinstančnosti konania, čím bol žalobca poškodený na svojich právach. Tiež žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov pre nedostatok dôvodov .

Správny súd považuje tieto námietky žalobcu za nedôvodné.

Konštatuje, že vyhodnotením administratívneho spisu, ako aj žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nezistil porušenie procesných ustanovení Daňového poriadku týkajúcich sa rozhodnutia o odvolaní. V tomto smere treba poukázať na skutočnosť, že rozhodnutie správcu dane spolu s rozhodnutím žalovaného tvoria jeden celok (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Asan/2/2016 zo dňa 27.03.2019).

Rozhodnutie správcu dane v rámci odvolacieho konania podrobuje odvolací orgán (žalovaný) prieskumu, jeho rozhodnutie môže modifikovať, príp. zrušiť jeho rozhodnutie a vec vrátiť na nové konanie. Z odôvodnenia žalobou napádaného rozhodnutia žalovaného však vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadal s námietkami, ktoré žalobca uplatnil v odvolacom konaní, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol odvolací orgán náležité odôvodnenie.

Správny súd nesúhlasí s názorom žalobcu, že odôvodnenie rozhodnutia správcu dane vychádza zo záverov prijatých v rámci nezákonne využitých informácií získaných prostredníctvom MVI, ktoré vraj

správca dane nijako nevyhodnotil ani sa s nimi nevysporiadal bez toho, aby využil všetky prostriedky, ktoré mu prináležia v rámci Daňového poriadku na to, aby tieto závery potvrdil, pričom celý tento postup sa javí ako snaha o sformulovanie vopred prijatých záverov. Správny súd zastáva názor, že správca dane podrobne popísal zistené skutočnosti, vyhodnotil získané dôkazy a uviedol svoje úvahy, ktoré ho viedli k prijatiu jeho záveru, že žalobca nemohol pri dodaní tovaru uplatniť oslobodenie od dane, pretože on sám ani jeho odberateľ neodoslal ani neprepravil predmetný tovar zo Slovenska do Poľska.

V tejto súvislosti správny súd poukazuje na nižšie citovanú judikatúru tak európskych súdov, ako aj Ústavného súdu SR, v zmysle ktorej nie je povinnosťou súdu, ako ani správneho orgánu odpovedať na každú žalobcom, resp. odvolateľom vznesenú námietku. Povinnosťou správneho orgánu, ako i súdu je zaoberať sa pre vec podstatnými námietkami. V zmysle uvedených kritérií preskúmané rozhodnutie spĺňa kritéria preskúmateľnosti, nie je možné ho podľa správneho súdu označiť za arbitrárne, pretože žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia odpovedal na relevantné odvolacie námietky žalobcu.

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.

Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH ) napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/75/2014).

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

100. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa ustanovení SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie zabezpečil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci riadne skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými relevantnými právnymi predpismi, či bolo dostatočne odôvodnené a či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, t.j. či napadnuté rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či prípadné procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

101. V súvislosti s riadnym odôvodnením rozhodnutia je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva okrem iného vo veci Garcia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, ďalej Ruiz Toria proti Španielsku,

rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I.ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, III.ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp. zn. III.ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006) nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu, súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty. Súd má v odôvodnení svojho rozhodnutia reagovať na zásadné relevantné námietky súvisiace s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom. Uvedené je s poukazom na zásadu a na princípy dobrej správy potrebné aplikovať aj vo vzťahu k rozhodnutiam správnych orgánov.

102. 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.

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

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

105. 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).