

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/39/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200242
Dátum vydania rozhodnutia: 29.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200242.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, Kežmarok, IČO: 31 651 682, zastúpený: JUDr. Pavol Gombos, advokát so sídlom Popradská 66, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100259082/2017 zo dňa 10. februára 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/17/2017-125 zo dňa 7. marca 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/17/2017-125 zo dňa 7. marca 2018 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/17/2017-125 zo dňa 7. marca 2018 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100259082/2017 zo dňa 10.02.2017. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 175 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 S.s.p. tak, že ich náhradu účastníkom konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 100259082/2017 zo dňa 10.02.2017 žalovaný ako odvolací orgán postupujúc podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Prešov č. 103325049/2016 zo dňa 10.06.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 506 913,21 eur, t.j. nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 187 195,51 € a vyrubil mu daň v sume 319 717,70 €.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane - Daňový úrad Prešov

na základe oznámenia o daňovej kontrole začal dňom 20.03.2013 u žalobcu kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. Žalovaný v ňom popísal postup, ktorý nasledoval zo strany správcu dane počas celej daňovej kontroly, v ktorom daňový subjekt deklaroval dodanie jatočných kurčiat s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 a 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) od poľských odberateľov. Správca dane žiadosťou požiadal o medzinárodnú spoluprácu poľskú daňovú správu o preverenie deklarovaných zdaniteľných obchodov, pričom prostredníctvom výziev zaslaných na príslušné daňové úrady, ako aj príslušné veterinárne a potravinové správy zistil, že kontrolovaný daňový subjekt v deklarovaných zdaniteľných obchodoch nebol odosielateľom, a teda ani vlastníkom živej hydiny v čase jej odoslania odberateľovi do iného členského štátu. Daňový subjekt nebol v čase odoslania tovaru jeho vlastníkom, nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Žalovaný argumentoval tým, že správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane, správca dane na tieto zdaniteľné obchody aplikoval ustanovenia § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH.

4. Ďalej uviedol, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 deklaroval dodanie jatočných kurčiat spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC bez prepravy, pričom túto dodávku deklaroval nesprávne ako intrakomunitárne dodanie s oslobodením od DPH. Daňový subjekt podľa správcu dane nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH preto mu za zdaňovacie obdobie december 2012 správca dane vyčíslil rozdiel v celkovej sume 73 633,62 €. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane jatočné kurčatá nakúpil žalobca od daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a to na základe predložených faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Podľa správcu dane z odpovedí miestne príslušných správcov dane na dožiadania a z poskytnutých informácií vyplýva, že tovar bol naložený a prepravený poľským daňovým subjektom BESKID 1 sp. z o.o. od slovenských daňových subjektov, Poľnohospodárske družstvo Lieskovec, JANEK s.r.o., AGRONOVÁZ a.s., SHP a.s., ktorí boli skutočnými odosielateľmi jatočných kurčiat a dodávaný priamo poľskému daňovému subjektu BESKID 1 sp. z o.o. Fakturačne tovar šiel od uvedených slovenských daňových subjektov daňovému subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a následne daňovému subjektu Podtatranská hydina a.s., ktorý deklaroval dodanie uvedeného tovaru s oslobodením podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pre daňový subjekt SPOLKA JAWNA MIKULEC.

5. Mal za to, že všetky doposiaľ zistené dôkazy podľa správcu dane preukazujú, že daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. bol umelo včlenený do obchodného reťazca z dôvodu vyhotovovania faktúr s daňou pre nasledujúceho tuzemského odberateľa v reťazci (žalobcu), ktorý si na základe týchto faktúr uplatňoval odpočítanie dane. Na základe uvedených zistení žalobca nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a taktiež ho nemohol dodať do iného členského štátu, preto správca dane konštatoval, že pri odpočítaní dane z faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2012 došlo zo strany žalobcu k porušeniu § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, ako aj § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Tým došlo k rozdielu vzniku práva na úplné odpočítanie dane v uvedenej sume.

6. Podľa žalovaného správcu dane taktiež poukázal na to, že žalobca si v zdaňovacom období december 2012 uplatnil odpočítanie dane z nákupu jatočných kurčiat od daňového subjektu RAB, s.r.o. na základe faktúry, ktorá bola predmetom dodania tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a podľa údajov na CMR dodávateľom bol daňový subjekt RAB, s.r.o., pričom v odpovedi na dožiadanie správcu dane je uvedený daňový subjekt, ktorý predal uvedený tovar žalobcovi jatočnú hydinu v množstve 32 111 kg. Z odpovedí na dožiadanie miestnych príslušných správcov dane vyplýva, že tovar bol naložený a prepravený poľským daňovým subjektom BESKID od slovenského daňového subjektu RAB, s.r.o., ktorý bol skutočným odosielateľom jatočných kurčiat a dodaný priamo daňovému subjektu BESKID 1 sp. z o.o. Na základe uvedeného správcu dane konštatoval, že žalobca nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a tiež nemohol dodať do iného členského štátu predmetný tovar. Preto správca dane konštatoval, že pri odpočítaní dane z faktúry zo dňa 15.12.2012 došlo zo strany žalobcu k porušeniu § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/, ako aj § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

7. Predmetom daňovej kontroly pri preverovaní deklarovaného zdaniteľného obchodu, z ktorého vychádzal správca dane bola aj spotreba konečného stavu motorovej nafty, ktorá bola účtovaná za uvedené zdaňovacie obdobie. Správca dane poukázal na skutočnosť, že žalobca má uzatvorenú kúpnu zmluvu so spoločnosťou OKTAN a.s.. Ako vyplýva z dokladov správca dane konštatoval, že žalobca v zdaňovacom období december 2012 si uplatnil odpočítanie dane v sume 6 240,- € z nákupu motorovej nafty od daňového subjektu NajReality s.r.o. Na základe zistených skutočností a vyhodnotenia dôkazov správca dane konštatoval, že daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr vyhotovených daňovým subjektom NajReality s.r.o. čo spôsobilo rozdiel vzniku práva na odpočítanie dane vo výške 6 240,- €.

8. Okrem uvedeného sa správca dane zaoberal kontrolou dodávateľských faktúr za dodávku krmív sóje a prepravy od daňového subjektu SLOVAKIA FARMA s.r.o., na základe ktorých si uplatnil žalobca právo na odpočítanie dane vo výške 312 876,74 €. Z prijatých faktúr za nákup krmiva si uplatnil odpočítanie dane v sume 185 539,59 €. Ako vyplýva z prepravných dokladov bolo zistené, že zakúpené krmivo odberateľom SLOVAKIA FARMA s.r.o. bolo prepravené priamo od poľských dodávateľov pre daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Prepravu zabezpečovali poľské daňové subjekty. Na základe dožiadaní správca dane mal za preukázané, že tovar bol prepravený priamo na jednotlivé farmy, pričom platby boli vykonané prevodom v rôznych sumách. Podľa správca dane za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. v decembri 2012 nemohol konať konateľ A. E., pretože tento bol konateľom len do 22.10.2012, ale jediným konateľom v tomto čase bol A. H. s adresou v Českej republike, ktorý bol daňovými orgánmi nedostihnuteľný. V predmetných obchodných prípadoch daňový subjekt SLOVAKIA FARMA s.r.o. nevystupuje ako príjemca tovaru, nemohol byť ani dodávateľom tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt. SLOVAKIA FARMA s.r.o. je podľa správca dane vsunutý nárazník zmiznutý obchodník, čím dochádza ku konaniu nasvedčujúcemu zneužitiu práva s cieľom získať daňovú výhodu. Z uvedených kontrolných zistení podľa správca dane vyplýva, že dodávateľom krmiva pre žalobcu nebol daňový subjekt SLOVAKIA FARMA s.r.o., pretože na základe dôkazov nebol subjektom vykonávajúcim reálnu hospodársku činnosť, ale len nárazníkom v obchodnom registri. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 si uplatnil odpočítanie dane v sume 120 348,48 € z faktúr za nákup sóje od spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. Ako vyplýva z medzinárodných informácií daňový subjekt SLOVAKIA FARMA s.r.o. nemal a nemá žiadnych zamestnancov pre nekontaktnosť konateľa A. H. nie je možné preveriť skutočnosti týkajúce sa uvedených obchodov a skutočnosti v mene daňového subjektu SLOVAKIA FARMA s.r.o. obchody s dodávateľmi z iných členských štátov dojednávajú zástupcovia, konkrétne E. D.. Preto kontrolovaný daňový subjekt musel vedieť o toku tovaru, ktorý objednával u dodávateľa z Poľska. Žalobca preto za kontrolované obdobie december 2012 si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr za prepravu sóje od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. v rozpore so zákonom.

9. Okrem uvedeného boli predmetom daňovej kontroly za uvedené zdaňovacie obdobie december 2012 aj faktúry od daňového subjektu Mirbes, s.r.o., na základe ktorých si uplatnil žalobca právo na odpočítanie dane vo výške 46 135,77 €. Na základe informácií od Daňového úradu Košice mal správca dane za preukázané, že daňový subjekt Mirbes, s.r.o. je nekontaktný na adrese podľa obchodného registra nikto nesídlí, nie je tam žiadna prevádzka, ani kancelária a nie je vykonávaná ani žiadna ekonomická činnosť. Ako vyplýva zo zistení správca dane spoločnosť Mirbes, s.r.o. vznikla dňa 02.08.2012, jediným konateľom spoločnosti je D. A., Česká republika, Praha a pred uvedeným dátumom sa menovaná spoločnosť nazývala SEBRIM - TRADE s.r.o. a jedinou konateľkou spoločnosti bola K. G.. Táto pri ústnom pojednávaní dňa 2.7.2013 vypovedala a popísala priebeh obchodných transakcií vykládky tovaru, vedenie účtovníctva a úhrady vystavených a prijatých faktúr spoločnosti do doby, kedy bola ona konateľkou spoločnosti, t.j. do 02.08.2012. Dňa 07.08.2012 spoločnosť Mirbes, s.r.o. podala na Okresný súd Košice návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti a podľa svedkyne táto potvrdila, že v skutočnosti tieto obchody, ktoré sú predmetom daňovej kontroly žalobcu nerealizovala.

10. Správca dane žiadosťou ohľadom preverenia nadobudnutia tovaru od spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC zistil, že kontrola dodaní tovaru za december 2012 poľským daňovým subjektom pre daňový

subjekt Mirbes, s.r.o. pochybenie neodhalila, potvrdila množstvo a sumy, ktoré sa týkali dodávky a daňový subjekt Mirbes, s.r.o. zastupoval vtedy G. C.. Kontakt bol realizovaný telefonicky. Poľský daňový subjekt nebol nikdy v priestoroch daňového subjektu Mirbes, s.r.o. Ďalej žiadosťou o preverenie nadobudnutia tovaru od spoločnosti CEDROM SPÓLKA AKCIJNA, Poľsko pre spoločnosť Mirbes, s.r.o. bolo zistené, že uvedený daňový subjekt sa zaoberá výrobou mäsových výrobkov vrátane hydínových mäsových výrobkov. Spoločnosť potvrdila dodávku tovaru chladená hydina a vnútornosti pre spoločnosť Mirbes, s.r.o. za december 2012 v sume 3 589 448,- Poľských zlotých ako intrakomunitárne dodanie bez DPH. Za obdobie december 2012 poľská spoločnosť vyskladnila tovar priamo na adrese HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Nová Ľubovňa a Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok.

11. Ďalej žiadosťou správca dane preveril nadobudnutie tovaru od spoločnosti G. R., D., kde na základe oznámenia poľskej daňovej správy bolo uvedené, že daňový subjekt sa zaoberá nákupom a predajom mäsa spoločnosti Mirbes, s.r.o. Podľa vyjadrenia poľského daňového subjektu písomné dohody o spolupráci so slovenským daňovým subjektom neboli, objednávky boli zadávané telefonicky, poľský daňový subjekt nevie uviesť údaje o osobe, ktorá zadávala objednávku a nepredložil ani žiadnu obchodnú dokumentáciu.

12. Z poľskej daňovej správy bolo zaslané oznámenie, ktoré bolo zaslané v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u daňového subjektu HYDINA s.r.o. a z toho dôvodu, že požadované informácie sa týkali rovnakého zdaňovacieho obdobia, pričom v správe je uvedené poľskou daňovou správou, že poľský daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období GÓR-STAL Poľsko pre spoločnosť Mirbes, s.r.o. vystavil za zdaňovacie obdobie december 2012 dve faktúry, ktoré sa týkali predaja kureniec a hydínových výrobkov. Prepravu tovaru vykonala spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC a tovar bol vyskladnený na adrese Podtatranská hydina a.s., Slavkovská 54, Kežmarok.

13. Správca dane žiadosťou žiadal preverenie nadobudnutia tovaru od spoločnosti Základy miestne TUR J.K.J. Poľsko pre spoločnosť Mirbes, s.r.o., pričom v odpovedi z poľskej daňovej správy bolo uvedené, že pre spoločnosť Mirbes, s.r.o. bola fakturovaná suma 352 043,- poľských zlotých za tovar bravčové polovičky a bravčové vnútornosti, ktorý nákup potvrdil daňový subjekt v Poľsku. Za spoločnosť Mirbes, s.r.o. prvýkrát konala K. G., ktorá sa s konateľom spoločnosti stretla v priestoroch spoločnosti Podtatranská hydina a.s., kde boli dohodnuté aj obchodné podmienky a objednávky boli zadávané len telefonicky. Tovar bol prevezený na Slovensko dopravnými prostriedkami a vodičmi poľského daňového subjektu.

14. Zo zistených informácií podľa správca dane vyplýva, že tovar bol priamo dodávaný a doručovaný z Poľska daňovému subjektu Podtatranská hydina a.s., HYDINA Košice s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o. s miestom určenia Slavkovská cesta 54, Kežmarok. Objednávateľom bol G. C., ktorý je od 20.12.2008 členom predstavenstva daňového subjektu Podtatranská hydina a.s. a platby boli realizované z účtu, ktorý patrí daňovému subjektu Mirbes, s.r.o. a ktorého disponentom bol aj MVDr. D. L., štatutárny zástupca spoločnosti Podtatranská hydina a.s., preto kontrolovaný daňový subjekt musel mať vedomosť o toku predmetného tovaru.

15. Správca dane ďalej argumentoval tým, že nevykonávanie reálnej ekonomickej činnosti, nekontaktnosť, nepreberanie písomností spoločnosti Mirbes, s.r.o. a nemožnosť skontaktovania sa s jej konateľom D. A., personálne prepojenie subjektov zapojených do transakcii, disponovanie s účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o. MVDr. D. L. a objednávanie tovaru v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. G. C. nasvedčuje tomu, že ide o zmiznutého obchodníka, ktorý je súčasťou reťazca dodávateľov, ktorí vystavujú faktúry za účelom odpočítania dane na vstupe. Žalobca pri nadobudnutí tovaru mal postupovať preto v zmysle § 11 zákona o DPH. V tejto súvislosti správca dane poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04.

16. Správca dane konštatoval, že žalobca pokiaľ v zdaňovacom období december 2012 si uplatnil odpočítanie dane vo výške 46 135,77 € z faktúr od daňového subjektu Mirbes, s.r.o. porušil tak

ustanovenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

17. Správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2012 na ústnom pojednávaní dňa 19.06.2015, o výsledku daňovej kontroly následne vyhotovil Protokol č. 20483609/2015 zo dňa 09.07.2015 a na základe vyjadrenia k uvedenému protokolu stanovil termín prerokovania pripomienok na deň 29.02.2016, ku ktorému bolo doručené vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní dňa 15.03.2016 elektronicky a následne správca dane vo vyrubovacom konaní na základe požiadavky daňového subjektu zisťoval skutočnosti ohľadom dodávky tovaru z Poľskej republiky. Prerokovanie pripomienok a návrhov sa uskutočnilo dňa 31.05.2016 po vykonaní dokazovania a následne správca dane rozhodnutím zo dňa 10.06.2016 pod príslušným číslom na základe výsledkov daňovej kontroly žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2012 určil rozdiel na DPH v sume 506 913,21 €.

18. Ďalej žalovaný citoval príslušné ustanovenia tak Daňového poriadku ako aj zákona o DPH a následne sa vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane. Pokiaľ žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 deklaroval dodanie jatočnej hydiny poľskému dodávateľovi SPÓLKA JAWNA MIKULEC ako dodanie tovaru s oslobodením od dane správca dane na základe výmeny medzinárodných informácií mal za preukázané, že tovar bol dodaný do Poľska do spoločnosti BESKID na adresu Ciezszyńska 46, Zamarski a spoločnosť BESKID 1 sp z o.o. uskutočnila porážku kurčiat a predala mäso spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC, pričom tovar bol prepravovaný spoločnosťou BESKID, ktorá znášala i náklady na prepravu tovaru. Na základe týchto skutočností správca dane podľa žalovaného oprávnené konštatoval nedodržanie podmienok zo strany daňového subjektu pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH a dodanie tovaru na základe uvedených faktúr s poukázaním na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/, § 13 ods. 1 písm. c/, § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 citovaného zákona považoval za dodanie tovaru v tuzemsku a preto v zmysle § 22 ods. 1 citovaného zákona vyčísľil žalobcovi daňovú povinnosť. Čo sa týka námietky daňového subjektu s poukazom na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ a metodický pokyn Finančného riaditeľstva s poukazom na ustanovenie § 266 ods. 1 a 3 a § 409 Obchodného zákonníka pri dodaní tovaru je rozhodujúce získanie ekonomického vlastníctva k veci a prípadná absencia právomoci dodávateľa tovaru právne disponovať s tovarom, o ktorý ide vo veci samej nemôže vylúčiť dodanie tohto tovaru v zmysle tohto ustanovenia, keďže uvedený tovar bol skutočne odovzdaný odberateľovi, ktorý ho použil na potreby svojich zdaniteľných obchodov. Odvolací orgán túto skutočnosť nemohol akceptovať, pretože tovar bol dodaný daňovému subjektu BESKID, ktorý uskutočnil porážku kurčiat a následne mäso predal daňovému subjektu SPÓLKA JAWNA MIKULEC. To znamená, že v tom čase žalobca nemohol právne disponovať s tovarom, preto žalovaný nemohol akceptovať ani námietku daňového subjektu, že v prípade faktúr, kde bol odosielateľom a teda aj vlastníkom tovaru aj napriek tomu, že na certifikátoch bol ako odosielateľ uvedený, konkrétne faktúry č. 6120300075 až 6120300084 iný daňový subjekt a že pre posúdenie dodržania ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH v znení neskorších predpisov nie je podstatné, ktorá osoba bola žiadateľom o vydanie certifikátu, resp. na akú osobu bol vydaný certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva. Z uvedeného dôvodu žalovaný argumentoval tým, že certifikáty musia byť v súlade s platnými zákonnými ustanoveniami sprevádzať zásielku živej hydiny do iného členského štátu sú neopomenuteľným dôkazom preukazujúcim, kto je odosielateľom a súčasne vlastníkom odosielanej živej hydiny. Z toho dôvodu preto žalobcovi v súlade s ustanovením § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 citovaného zákona pri dodávkach tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC na základe vyhotovených faktúr vznikla povinnosť platiť daň v tuzemsku.

19. K neuznaniu odpočítania dane z faktúr vyhotovených daňovým subjektom HYDINA SLOVENSKO s.r.o. žalovaný uviedol, že z odpovedí na dožiadanie miestne príslušných správcov dane, z poskytnutých informácií a kópií certifikátov, ako aj z dokladov CMR žalobcu vyplýva, že tovar bol naložený a prepravený poľským daňovým subjektom BESKID 1 sp z o.o. od slovenských daňových subjektov, ktoré boli skutočným odosielateľom jatočných kurčiat z tuzemska do Poľska. Jatočné kurčatá boli prepravené priamo do spoločnosti BESKID, ktorá ich spracovala a následne dodala pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Žalobca nemohol nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník a zároveň

ho ani nemohol dodať do iného členského štátu. Účasťou žalobcu v tomto obchode išlo o umelo vytvorený reťazec za účelom odpočítania dane. Pre také konštatovanie bolo podľa správcu dane aj odvolacieho orgánu skutkový stav zistený dostatočne a požiadavka daňového subjektu na doplnenie dokazovania o vypočítanie zástupcu spoločnosti BESKID, ktorý v skutočnosti znášal náklady na prepravu bola neopodstatnená.

20. Čo sa týka námietky daňového subjektu ohľadom neuznania odpočítania dane z faktúr od daňového subjektu RAB, s.r.o., táto bola vyhodnotená ako nedôvodná, pretože aj v tomto prípade z odpovedí na dožiadanie miestne príslušných správcov dane vyplýva, že tovar bol dodaný priamo poľskému daňovému subjektu BESKID 1 sp z o.o.

21. Ďalej za účelom preukázania opodstatnenosti odpočítania dane z faktúr vyhotovených spoločnosťou NajReality s.r.o. žalobca poukázal na skutočnosť, že je registrovaným platiteľom pre DPH, ako aj jeho dodávateľ a že prijatý tovar - pohonnú látku použil do motorových vozidiel na rozvoz tovaru, čím splnil všetky podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Odvolací orgán k tejto námietke argumentoval tým, že žalobca mal dohodnutý kontrakt na dodávky pohonných hmôt s iným subjektom.

22. K neuznaniu odpočítania dane z faktúr vyhotovených daňovým subjektom SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. žalobca namietal, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane avšak na základe kontrolných zistení správcu dane dospel k záveru, že vyhotovovanie faktúr pre žalobcu bolo účelové bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Žalovaný uviedol, že k námietkam daňového subjektu bolo dôkazne preukázané, že štatutárny orgán, ako aj zamestnanec žalobcu vystupovali v obchodných jednaniach v mene uvedených tzv. nárazníkových daňových subjektov, čím je zároveň preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt sa svojim konaním s plným vedomím priamo zúčastnil na obchodoch poznačených podvodom.

23. K námietke žalobcu, že pri použití svedeckej výpovede K. G. zo dňa 15.10.2013 pri vykonaní tejto kontroly mala byť vypočítaná samostatne a v súlade s ustanovením § 25 Daňového poriadku, žalovaný poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého 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.

24. Zároveň sa žalovaný vyjadril k námietke opodstatnenosti posudzovania odpočítania dane z faktúr vyhotovených daňovým subjektom SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o., kde správca dane okrem svedeckej výpovede vychádzal aj z ďalších kontrolných zistení, ako napríklad nekontaktnosť uvedených spoločností, nepreberanie písomností, personálne prepojenie subjektov zapojených do deklarováných zdaniteľných obchodov, disponovanie s účtami daňových subjektov SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. štatutárnym zástupcom kontrolovaného daňového subjektu, objednávanie tovaru v mene daňových subjektov SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. zamestnancami kontrolovaného daňového subjektu, z ktorých jednoznačne vyplynulo, že daňové subjekty SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. nikdy nevykonávali reálnu obchodnú činnosť a v obchodných reťazcoch vystupovali ako účelovo vytvorené nárazníky. Z uvedeného dôvodu nadobúdateľom tovaru z Poľska mal byť žalobca a ako nadobúdateľ mal vykonať intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, pri ktorom mal uplatniť samozdanenie v zmysle § 11 Zákona o DPH.

25. Pokiaľ žalobca v odvolaní poukázal na závery rozsudku Európskeho súdneho dvora C-277/14 žalovaný uviedol, že predmetný rozsudok rieši otázku neuznania nároku na odpočítanie dane na základe faktúr, ktoré mal vyhotoviť neexistujúci daňový subjekt, ktorý nebol registrovaný na účely DPH, nepodával daňové priznania a zdaniteľná osoba nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu s DPH. Správca dane pri výkone daňovej kontroly podľa odvolacieho orgánu jednoznačne preukázal vedomosť žalobcu o charaktere deklarováných obchodných transakcií. Zo záverov rozsudku súdneho dvora vo veciach

C-131/13, C-163/13 a C-164/13, na ktoré správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal vyplýva, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci spoločenstva

uplatnenie práva na odpočet DPH, práva na oslobodenie od tejto dane, alebo práva navrátenie tejto dane a to ak aj neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na podvoch v oblasti DPH, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní. Podľa žalovaného v danom prípade správca dane dostatočným spôsobom preukázal, že žalobca sa vedome priamo zúčastnil na zdaniteľných obchodoch poznačených podvodom a rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 506 913,21 € rozhodnutím zo dňa 10.06.2016 určil v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

26. Správny súd sa pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane v prvom rade zaoberal námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného, ako aj správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane v daňovej kontrole mal prekročiť zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania informácií na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správcom dane. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal krajský súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2012 začala dňa 20.03.2013, na základe oznámenia správcu dane o daňovej kontrole pod č. 9712401/5/922304/2013.

27. Správca dane rozhodnutím č. 9712401/5/4398466/2013 zo dňa 25.09.2013 a dňa 22.10.2014 rozhodnutím č. 9712401/5/4711373/2014 prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti vykonávanú u žalobcu a to z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

28. Oznámením č. 9712401/5/4609408/2014 zo dňa 10.10.2014 a oznámením č. 20145983/2015 zo dňa 27.04.2015 správca dane žalobcovi oznámil, že pokračuje v daňovej kontrole, pretože pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Daňová kontrola bola u žalobcu ukončená dňa 19.06.2015, kedy bola spísaná zápisnica s právnou zástupkyňou žalobcu JUDr. A., ktorej predmetom bolo oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly. Dodatok k oboznámeniu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole bol vydaný dňa 23.06.2015.

29. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia všetkých obchodných transakcií, ktoré boli predmetom výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2012. Krajský súd mal za to, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný, keďže mu neboli včas doručené odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Neakceptoval preto žalobnú námietku nedodržania zákonnej lehoty pri výkone daňovej kontroly a poukázal na skutočnosť, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonného dôkazného prostriedku v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp.zn. III. ÚS 726/2016-20. S dôrazom na obsah tohto uznesenia ÚS SR správny súd aj v tomto prípade dodal, že pokiaľ bol žalobca toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobcu vykonané nebolo. Správny súd vyslovil názor, že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a námietky žalobcu preto vyhodnotil ako nedôvodné.

30. Správny súd taktiež zistil, že žalobca bol oboznamovaný so skutočnosťami, ktoré sú predmetom preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo strany správcu dane a to v prvom rade doručeným rozhodnutím o prerušení kontroly zo dňa 25.09.2013 a 22.10.2014, v ktorých mu správca dane oznámil dôvod prerušenia daňovej kontroly. Taktiež správca dane vyzýval žalobcu, aby sa vyjadril ku skutočnostiam týkajúcim sa dodávateľov SLOVAKIA FARMA s.r.o., MIRBES s.r.o., NajReality s.r.o. a požadoval od žalobcu, aby sa vyjadril k odberateľským faktúram pre spoločnosť

SPOLKA JAWNA MIKULEC. Na tieto výzvy žalobca reagoval podaním zo dňa 15.06.2015, teda po termíne. Krajský súd sa preto nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane bol nečinný a zabránil mu uplatniť si právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, pretože tak, ako to vyplýva z vyššie uvedených skutočností, toto právo žalobca riadne využil a vyjadroval sa k skutočnostiam, na ktoré bol správcom dane písomne vyzvaný. Tvrdenie žalobcu, že žiadnym spôsobom nebol informovaný zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach, je preto z tohto dôvodu účelové.

31. Vo vzťahu k deklarovaneému oslobodeniu od dane žalobcu na základe odberateľských faktúr od spoločnosti CEDROB S.A. z faktúr vo výške 874 058,90 € a od spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC faktúr č. 6120300077, 6120300080, 6120300081, 6120300082, 6120300083 a 6120300085 za živú hydinu žalobca namietal, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s jeho konkrétnymi odvolacími námietkami a neuviedol žiadnu správnu úvahu, ktorou by zdôvodnil, prečo správca dane nebral do úvahy žiaden dôkaz okrem certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva, a prečo sa správca dane nevysporiadal so zisteným rozporom medzi údajmi uvedenými v certifikátoch pre obchod vo vnútri spoločenstva a ostatnými predloženými dôkazmi. Citujúc príslušné ustanovenia zákona o DPH považoval krajský súd za nesporné, že pre uznanie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu je podstatným dôkazom doklad o preprave, na ktorom adresát potvrdzuje prijatie tovaru v inom členskom štáte. V prípade DPH nepostačuje iba formálne preukázať splnenie týchto podmienok, ale je dôležité, aby daňový subjekt preukázal, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník.

32. Z obsahu administratívneho spisu správny súd taktiež zistil, že správca dane vyzval žalobcu, aby okrem iných dôkazov predložil aj TRACES certifikáty, ktoré sú podľa nariadenia č. 1069/2009 Európskeho parlamentu a Rady zo dňa 21.októbra 2009 článku 48 ods. 3 povinné a evidujú sa v medzinárodnom systéme TRACES ku každej dodávke v rámci krajiny Európskeho spoločenstva, ktorá obsahuje živočíšnu bielkovinu, t.j. týka sa to obchodu so živými zvieratami, hydinou, vajcami, mäsom aj krmív na živočíšnej báze. Žalobca na základe výzvy správcu dane predložil certifikáty, na ktorých ako odosielateľ tovaru nebol uvedený žalobca ale spoločnosti Agronovaz, a.s., PD Lieskovec, SHP a.s. Turčianske Teplice a RAB s.r.o. Z týchto dôkazov vyplynulo, že dodávateľom tovaru do Poľskej republiky nebol žalobca, ale spoločnosti evidované v certifikátoch, teda certifikáty boli vystavené na iného dodávateľa - vlastníka uvedeného tovaru. Správny súd argumentoval tým, že daňové orgány v odôvodnení rozhodnutí netvrdili, že certifikát považujú za výlučný dôkaz na splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Žalobca však predložením certifikátov spochybnil formálne deklarovanie dodávky tovaru pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC. Pokiaľ sa žalobca odvolával na odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií podanej poľskou daňovou správou je zrejmé, že tovar bol prepravovaný spoločnosťou BESKID, ktorá znášala aj náklady na prepravu hydiny do Poľskej republiky, čo potvrdil aj sám daňový subjekt BESKID pri medzinárodnej výmene informácií, keď uviedol, že prepravu tovaru sám zabezpečoval a znášal aj náklady na prepravu. Z uvedeného vyplýva, že certifikát nebol výlučným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, ale bol jedným z dôkazov, ktorý spochybnil, že dodávka tovaru pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC sa uskutočnila tak, ako ju deklaroval žalobca predloženými dokladmi.

33. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr č. 6120300075 zo dňa 11.12.2012, 6120300077 zo dňa 15.12.2012, 6120300081 z 19.12.2012 a č. 6120300079 zo dňa 18.12.2012 od dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o. žalobca namietal, že žalovaný sa s jeho námietkami uvedenými v odvolaní vysporiadal iba tvrdením, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, neobsahuje jeho vyjadrenie, žiadnu úvahu, ktorou by zdôvodnil, prečo nechal do úvahy žiaden dôkaz okrem certifikátu pre obchod vo vnútri Spoločenstva a prečo sa nevysporiadal s rozporami uvedenými v certifikáte pre obchod a ostatnými predloženými dôkazmi.

34. Správny súd túto žalobnú námietku považoval za irelevantnú, pretože ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k faktúram vyššie citovaným ku spoločnosti HYDINA

SLOVENSKO s.r.o., je uvedené, že dôvodom predpísania rozdielu dane správcom dane bolo nepriznanie oslobodenia od dane z predaja jatočných kurčiat podľa odberateľských faktúr nakoľko dodávateľom v týchto prípadoch boli spoločnosti Agronovaza s., Nové mesto nad Váhom, SHP, a.s. Turčianske Teplice, JANEK s.r.o. Dolný Moštenec a Poľnohospodárske družstvo Lieskovec. Predmetný tovar bol zakúpený na základe dodávateľskej faktúry od spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Nová Ľubovňa č. 505. Správca dane preto dôvodne dospel k záveru, že došlo žalobcom k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 zákona o DPH na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ktorá je aj podľa krajského súdu umelo včlenená do obchodného reťazca ako vystavovateľ faktúr pre žalobcu.

35. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mírbes, s.r.o. žalobca tvrdil, že všetky informácie a dôkazy, ktoré správca dane získal v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj v rámci výziev a dožiadaní preukazujú, že tieto spoločnosti boli v kontrolovanom období december 2012 existujúcimi subjektmi, boli registrované ako platiteľ DPH s prideleným identifikačným číslom pre DPH a boli súčasťou obchodných vzťahov. Nesúhlasil teda s tvrdením, že tieto spoločnosti nevykonávali reálnu hospodársku činnosť, pričom poukázal na názor Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp, že nekontaktnosť dodávateľa tovaru sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť a nadobudol právo s predmetným tovarom nakladať ako vlastník.

36. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že žalovaný ako aj správca dane odôvodňovali svoj postup a rozhodnutia výlučne tým, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mírbes, s.r.o. sú nekontaktné. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa ekonomickej činnosti týchto spoločností v čase realizovania dodávky tovaru a ako vyplýva z odpovedí na dožiadanie zo dňa 06.05.2013 v prípade spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. v rozhodnom čase za túto spoločnosť by mal konať a od 24.10.2012 bol jediným konateľom spoločnosti A. H., bytom G., ktorý je však nekontaktný, na uvedenej adrese je neznámy, nevlastní žiadny byt, nemá zriadenú schránku na doručovanie a poštu a je na zastupovanie spoločnosti využívaný ako vhodný biely kôň.

37. Podľa odpovede na medzinárodnú výmenu informácií za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. konala E. D. a MVDr. D. L., ktorí boli zamestnancami žalobcu. MVDr. D. L. ako štatutár tejto spoločnosti musel vedieť o obchodných tokoch jednotlivých komodít, a teda vedel a mal vedieť, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. ako subjekt reálne neexistujúci v skutočnosti nevykonáva hospodársku činnosť.

38. V prípade spoločnosti Mírbes, s.r.o. správca dane preveroval túto spoločnosť formou dožiadania č. 9712402/5/1746921 zo dňa 06.05.2013, kde z odpovedí na toto dožiadanie zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, na adrese podľa obchodného registra nesídlí, nie je tam žiadna prevádzka ani kancelária a nie je tam vykonávaná reálna ekonomická činnosť spoločnosti. Za mesiac december 2012 podala táto spoločnosť daňové priznanie, v ktorom vykázala daňovú povinnosť vo výške 1 256,99 €. Tento daňový subjekt vykazuje veľké obraty na vstupe a výstupe, ale výsledkom je nízka daňová povinnosť. Odborom boja proti podvodom FR bola správcovi dane postúpená informácia č. 5/46228632/13 zo dňa 14.10.2013, z ktorej vyplýva, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. na adrese Popradská 66, reálne žiadne kancelárske priestory nevyužívala a nemala tam zriadenú poštovú schránku. Poštu preberala pani D. a následne, keď si adresát poštu nevyzdvihol, odovzdávala ju späť poštovej doručovateľke. Spoločnosť Mírbes, s.r.o. mala založené tri účty v bankách, pričom zakladateľom a disponentom týchto účtov bola p. K. G. a v prípade dvoch účtov aj MVDr. D. L., štatutárny zástupca žalobcu. Ďalej vo vzťahu k spoločnosti Mírbes, s.r.o. si správca dane zadovážil ďalší dôkaz a to z Okresného súdu Košice I., ktorý mu bol doručený dňa 12.02.2015, ktorý obsahoval návrh na zrušenie tejto obchodnej spoločnosti zo dňa 07.08.2012, ktorý na Okresný súd Košice I. podal konateľ spoločnosti Mírbes, s.r.o. D. A. V tomto návrhu konateľ uviedol, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie

likvidátora. Bankové účty spoločnosti sú zrušené, spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelných ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt. Spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I. riadnu individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe a to v rokoch 2010 a 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f/ Obchodného zákonníka. Na dôkaz, že nemá žiaden majetok, predložil potvrdenie o zrušení účtov spoločnosti Mirbes, s.r.o., z čoho jednoznačne vyplýva, že v mesiaci december 2012 spoločnosti Mirbes, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.

39. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpoveďami K. G., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o.. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporné, že žalovaný ako i správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadávali s vykonaným dokazovaním a to aj s výsluchom svedkyne K. G.. Z obsahu administratívneho spisu ako aj s odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trval žalobca a to vykonanie vypočutia svedka K. G.. Správca dane aj žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch K. G. dňa 15.10.2013 a 02.07.2015, keď v prvom rade konštatovali, že dňa 15.10.2013 K. G. vypovedala ako svedkyňa vo vzťahu k daňovému subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Zápisnicu o výsluchu si zaobstaral správca dane ako jeden z dôkazov. Podrobne popísali obsah výpovede K. G. dňa 02.07.2015 zo zápisnice č. 20452768/2015, ktorú aj vyhodnotili. Správcom dane a žalovaným bolo konštatované, že po vykonaní vypočutia K. G. nemali pochybnosti o vykonaných dôkazoch, ktoré preukazovali, že K. G. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru.

40. Z vykonaného dokazovania - odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že s dodávateľmi konal MVDr. D. L. a G. C. (zamestnanec a štatutárny zástupca žalobcu). Preukázaná bola aj skutočnosť, že MVDr. D. L. mal dispozičné právo s účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o., čo p. L. pri ústnom pojednávaní dňa 08.03.2016 neuviedol. Generálnu plnú moc a plnú moc pre G. C. vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. K. G. aj napriek výzve správcu dane nepredložila, tieto naopak predložil žalobca spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 30.04.2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia K. G. ako aj žalobcu, pričom po vyhodnotení všetkých už vyššie uvedených skutočností dospeli k záveru, že K. G. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru, s čím sa správny súd stotožnil v celom rozsahu. Výsluch K. G. nebol jediným, ale jedným z množstva dôkazov na preukázanie uvedeného záveru.

41. K námietke žalobcu ohľadom vykonania výpovede svedkyne K. G. zo dňa 15.10.2013 s dôrazom na ustanovenie § 25 Daňového poriadku, správny súd vyhodnotením zistených skutočností dospel k záveru, že správca dane pri zabezpečovaní výsluchu K. G. ako svedka konal v súlade s Daňovým poriadkom a o každom úkone žalobcu riadne a bezodkladne upovedomil. Podľa názoru súdu ani opakovanie výsluchu K. G. by neprivedilo pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie a to s prihliadnutím na výsledky dokazovania správcu dane.

42. K námietkam žalobcu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov správcu dane a žalovaným a k zistenému skutkovému stavu správny súd uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcu dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy, ktoré má v priebehu konania k dispozícii.

43. Správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že v danom prípade nebol porušený princíp dvojinštančnosti konania tak, ako to namietal žalobca. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav, vykonané dôkazy, ktoré v rozsiahlom dokazovaní vykonal správca dane v

rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Rozhodnutia spĺňajú všetky zákonom požadované kritéria. Skutočnosť, že sa žalovaný ako odvolací orgán nevysporiadal s odvolacími námietkami podľa predstáv žalobcu, nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia.

44. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

45. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., t.j. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

46. Sťažovateľ k otázke porušenia zásady proporcionality (v súvislosti s ním namietaným prekročením maximálnej doby trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií) uviedol, že s právnym názorom krajského súdu k tejto námietke sa nemožno stotožniť. Mal za to, že ustanovenia čl. 10 až 12 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 jednoznačne stanovujú podmienky pre osobitné kategórie prípadov, avšak nestanovujú kritéria podľa ktorých je možné takéto prípady do osobitných kategórií začleniť. V tomto prípade by sa malo jednať predovšetkým o výnimočne zložité prípady, resp. prekážky na strane dožiadaného alebo žiadajúceho správcu dane, to však v tomto prípade nemožno konštatovať. Daňový poriadok jednoznačne stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly na jeden rok, čo vytvára určitý rámec a zámer zákonodarcu, keďže by mala daňová kontrola trvať, nakoľko sa jedná o významný zásah do postavenia daňového subjektu. Rovnako tak Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 stanovuje v čl. 10 lehotu na poskytnutie dožiadanych 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. V prípade napadnutého rozhodnutia však došlo k celkovému trvaniu 846 dní vrátane jej prerušenia v trvaní 529 dní, čo jednoznačne nekorešponduje a je v hrubom nepomere s ustanovenými lehotami.

47. Správny súd ďalej v bode 61. odôvodnenia napadnutého rozsudku konštatoval, že považuje za nedôvodnú námietku sťažovateľa, že ho správca dane počas celého výkonu daňovej kontroly vrátane prerušenia kontroly neoboznámil so zistenými skutočnosťami ohľadom medzinárodných zistení v priebehu daňovej kontroly a konštatoval, že tvrdenie sťažovateľa, že nebol žiadnym spôsobom informovaný zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach je účelové. Sťažovateľ s týmito závermi nesúhlasil a poukázal na to, že sťažovateľa nenapádal to, že ho správca dane neinformoval o žiadnej skutočnosti v priebehu výkonu daňovej kontroly, ale že došlo k porušeniu dotknutých ustanovení, ktoré treba chápať v súvislosti s daňovým konaním ako jedným celkom. Správny súd konštatoval, že správca dane si splnil svoju povinnosť riadne informovať sťažovateľa napríklad tým, že správca dane informoval sťažovateľa o tom, že prerušuje konanie z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, avšak z toho oznámenia nevyplývajú pre sťažovateľa skoro žiadne relevantné informácie o priebehu konania, okrem toho, že došlo k jeho prerušeniu, avšak neobsahujú informácie o konkrétnych otázkach pre dožiadaných správcov dane, o druhu dožiadanych informácií a predovšetkým po obdržaní odpovede na tieto žiadosti o získaných informáciách prostredníctvom využitia takéhoto dožiadania. Vzhľadom na to, že sťažovateľ bol vylúčený z účasti na takomto získavaní týchto informácií došlo k porušeniu jeho práv. Navyše mal za to, že odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nie je možné považovať za konkrétny vykonávací 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 ku všetkým týmto konkrétnym vykonaným dôkazom. Túto skutočnosť potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/13/2013. Informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom dožiadania medzinárodnej výmeny informácií (pričom ich nesprávne považuje za dôkazy) však sťažovateľovi iba oznámil a neumožnil mu do procesu ich získavania nijako zasiahnuť. Taktiež zdôraznil, že právna prax vyžaduje, aby predpokladom na zistenie, ktoré má byť podkladom na rozhodnutie daňového orgánu, je že daňovému subjektu bude

poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť, vykonať dôkazy ktoré zo svojej dispozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale predovšetkým práv daňového subjektu. Zdôraznil, že správca dane na potvrdenie informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií nevykonával žiadne dokazovanie t.j. informácie nijak nepotvrdil.

48. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správny súd v bodoch 62-72 sa zaoberal jeho námietkou vo vzťahu k deklarovanej oslobodeniu od dane sťažovateľa na základe odberateľských faktúr od spoločnosti CEDROB S.A. a od spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC. Podľa sťažovateľa správny súd ani túto otázku po právnej stránke neposúdil správne. Poukázal na to, že správca dane postupuje v tejto a aj ostatných daňových kontrolách sťažovateľa tak, že prenáša dôkazné bremeno na sťažovateľa v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú sťažovateľom. Správca dane nebral v úvahu žiadne dôkazy predložené sťažovateľom a naopak ich vyhodnotil ako nedostačujúce.

49. Správny súd sa v odôvodnení svojho rozsudku v bodoch 73 a 74 zaoberal námietkou sťažovateľa vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o., keď mal za to, že dôvodom predpísania rozdielu dane správcom dane bolo nepriznanie oslobodenia od dane z predaja jatočných kurčiat podľa odberateľských faktúr. Sťažovateľ sa s týmto názorom krajského súdu nestotožnil. Nesúhlasil ani s právnym posúdením veci krajským súdom v bodoch 75 až 82 odôvodnenia napadnutého rozsudku, keď krajský súd konštatoval, že sa nestotožnil s názorom sťažovateľa, že daňové orgány odôvodňovali svoj postup a rozhodnutia výlučne tým, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Mírbes, s.r.o. sú nekontaktné a že MVDr. D. L. ako štatutár sťažovateľa musel vedieť o obchodných tokoch jednotlivých komodít a teda mal vedieť, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. v skutočnosti nevykonávala hospodársku činnosť. Rovnako tak krajský súd nesprávne konštatoval, a nemohol mať za preukázané, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť. Správny súd sa náležitým spôsobom nevysporiadal ani so svedeckými výpoveďami K. G., ktorá mala konať za spoločnosť Mírbes, s.r.o.. Poukázal aj na to, že orgány činné v trestnom konaní disponujú výpoveďou svedka - K. G. zo dňa 15.10.2013, ktorá potvrdila výkon ekonomickej činnosti označených spoločností a protichodnou výpoveďou zo dňa 25.09.2015 vykonanou pred Národnou kriminálnou agentúrou, avšak priamo v rámci daňových kontrol pri výsluchu svedka odmietla vypovedať. Podľa názoru sťažovateľa nie je možné použiť výpoveď svedkyne K. G., pretože táto svedkyňa je nedôveryhodná.

50. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že daňová kontrola bola v prípade sťažovateľa prerušená rozhodnutím v súlade s § 61 Daňového poriadku z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií v zmysle nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010. Námietku sťažovateľa, že ho správca dane neinformoval o tom, že prerušuje výkon daňovej kontroly, nie je možné akceptovať, pretože správca dane pri prerušení daňovej kontroly dodržal v zmysle citovaného ustanovenia procesný postup a z iného právneho predpisu takáto povinnosť pre správcu dane nevyplýva. Okrem toho dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie správcu dane a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. V tejto súvislosti za neopodstatnenú považoval i námietku sťažovateľa, že bol vylúčený z účasti na takomto získavaní informácií, čím došlo k porušeniu jeho práv. Za nedôvodnú považoval aj námietku, že správny súd i žalovaný sa nedostatočne vysporiadali s jeho námietkami vo vzťahu k deklarovanej oslobodeniu od dane na základe odberateľských faktúr od spoločnosti CEDROB S.A. a faktúr za dodanie tovaru do Poľska pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, keďže bolo jednoznačne preukázané, že sťažovateľ nespĺnil podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane. Za dostatočne odôvodnené považoval i neuznanie odpočítania dane z faktúr od daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o., keď okrem personálneho prepojenia so sťažovateľom bolo poukázané na odpovede na dožiadania miestne príslušných správcov dane, na údaje z certifikátov, ako aj z dokladov CMR, na základe ktorých bolo konštatované, že účasťou sťažovateľa v tomto obchode išlo o umelo vytvorený reťazec za účelom odpočítania dane. V prípade neuznania odpočítania dane z faktúr od dodávateľov SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mírbes, s.r.o. poukázal aj na nekontaktnosť

uvedených dodávateľov, ktorí nikdy nevykonávali reálnu obchodnú činnosť a v obchodných reťazcoch vystupovali ako účelovo vytvorené nárazníky. K námietke porušenia zásady dvojinstančnosti konania poukázal na to, že nebolo zistené, aby niektorý z daňových orgánov prekročil vymedzené kompetencie. S poukazom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol.

51. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. októbra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

52. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľovi určený rozdiel v sume za zdaňovacie obdobie december 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinstančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

53. Kasačný súd úvodom poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

54. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 S.s.p. podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

55. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku sp.zn. 10Šžfk/31/2018 zo dňa 22.05.2019, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume za zdaňovacie obdobie január 2013, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinstančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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 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.

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. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 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 § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

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

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

Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže 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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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 vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré 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.

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a 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. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je

jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietku sťažovateľky týkajúcej sa prenášania dôkazného bremena na sťažovateľku za nedôvodnú. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „... Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu ...“

Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

Sťažovateľka v konaní nepreukázala, že zo strany dodávateľov bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH, a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľke) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie

tovaru. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru uvedenom na faktúrach skutočne došlo.

Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

K námietke sťažovateľky, že správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dňa 13.06.2013 (vo veci Kovář plus s.r.o., Česká republika, CEDROB PL), dňa 14.06.2014 (vo veci MIKULEC PL) a dňa 03.02.2014 (vo veci ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI). Ďalšie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zaslal správca dane dňa 03.02.2014 vo veci spoločnosti ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného je zrejmé, že odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 03.02.2014 mu neboli doručené. Z uvedeného dôvodu správca dane urgoval príslušný žiadaný orgán o zaslanie odpovedí, a to dňa 16.06.2014 a 15.05.2014. V súvislosti s otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly kasačný súd odkazuje, podobne ako krajský súd, na právne závery uznesenia Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 726/2016-20. V danej veci je tak zrejmé, že správca dane nebol bezdôvodne nečinný, ale vo veci konal a urgoval príslušné orgány, aby zaslali odpovede na jeho žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

K námietke nedôveryhodnosti svedeckej výpovede K. G. kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd sa stotožnil so záverom správnych orgánov, že K. G. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru. Uvedený záver je podporený vykonaním rozsiahleho dokazovania uvedenom v administratívnom spise žalovaného.

K námietkam sťažovateľky týkajúcich sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom uvedeného v odsekoch 103 až 107, 115 a 116 kasačný súd uvádza, že sú všeobecné, nekonkrétne, bez uvedenia, v čom považuje právne závery krajského súdu za nesprávne. Skutočnosť, že sťažovateľka sa nestotožnila s právnym záverom krajského súdu, sama o sebe nezakladá dôvod na vyslovenie nezákonnosti takéhoto rozhodnutia.

Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

56. Kasačný súd pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti a majúc za to, že ide o obdobnú vec sťažovateľa, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti dospel (po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) k záveru, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania,

všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

57. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha.

58. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.