

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/26/2019
Identifikačné číslo spisu: 8018200145
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200145.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom: Dunajská 32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 102530609/2017 zo dňa 7. decembra 2017 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 101104812/2017 zo dňa 5. júna 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/14/2018-132 zo dňa 27. novembra 2018, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101104812/2017 zo dňa 5. júna 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012, z ktorej vyhotovil protokol č. 20258216/2015 zo dňa 21. mája 2015, podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 83.891,79 EUR. Správca dane znížil nadmerný odpočet zo sumy 184.905,58 EUR na sumu 101.013,79 EUR.

2. Rozhodnutím č. 102530609/2017 zo dňa 7. decembra 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V napadnutom rozhodnutí sa žalovaný zaoberal závermi správcu dane o opodstatnenosti odpočítania dane z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o., pričom dospel k záveru, že (I) táto spoločnosť nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov, (II) nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť a (III) vystavovala faktúry pre žalobcu účelovo, s cieľom znížiť jeho daňovú povinnosť, o čom mal žalobca vedomosť, pričom sa na týchto transakciách podieľal tým, že ich dojednával a vykonával obchodné transakcie v jej mene a (IV) nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalovaný mal za to, že správca dane sa vysporiadal so všetkými bodmi vyjadrenia sa v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 11. februára 2015, ako aj so všetkými návrhmi a námietkami daňového subjektu, uvedenými vo vyjadrení k zisteniam vyplývajúcim z protokolu o daňovej kontrole (strany 32 až 57 rozhodnutia).

3. Žalovaný mal za preukázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, tovar nedodala, a preto žalobcovi právo na odpočet dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) nevznikol. Podľa zistení správcu dane bola spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekontaktná, v sídle uvedenom v obchodnom registri nemala reálne sídlo, nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občan Českej republiky, ktorý podľa zistení Kriminálneho úradu finančnej správy a správcu dane nie je zastihnuteľný (na adrese trvalého pobytu sa nezdržiava 12 - 15 rokov), jeho pobyt je neznámy, zásielky si nepreberá a bolo zistené, že konateľ plní úlohu bieleho koňa. Za činnosťou spoločnosti Mirbes, s.r.o. podľa správcu dane stála jediná fyzická osoba, ktorá na základe plnomocenstva, účelovo vykonávala viaceré úkony (napr. preberanie pošty, disponovanie účtami), pričom toto konanie nepreukázala relevantnými dôkazmi. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. nemala vytvorené podmienky na podnikanie a reálne nevykonávala činnosť zo svojho sídla, ktoré predstavovalo takmer prázdne kancelárske priestory, nemala zamestnancov, nevlastnila majetok (napr. sklady, dopravné prostriedky) a s jej finančnými prostriedkami disponoval T.. L. W., v tom čase predseda predstavenstva žalobcu. Zamestnanci žalobcu objednávali tovar v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. a disponovali jej pečiatkami, čo potvrdzuje vedomosť žalobcu o charaktere obchodných transakcií pri dodávkach od tejto spoločnosti.

4. Dôkazy, ktoré zhromaždil správca dane v priebehu kontroly potvrdila aj bývalá konateľka spoločnosti Mirbes, s.r.o., H. T., vo výpovedi zo dňa 25. septembra 2015, keď pred národnou jednotkou finančnej polície (NAKA) uviedla, že obchod so žalobcom prebiehal tak, že L. W. nakupoval do tejto spoločnosti tovar od spoločností z Poľska a Česka, kde tieto produkty nakupoval práve cez Mirbes, s.r.o., ako aj cez iné spoločnosti, aby mal na vstupe vo svojich spoločnostiach vysokú DPH a takýto spôsobom si ponižoval vlastnú daňovú povinnosť. Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Východ poskytla správcovi dane informáciu z výsluchu L. G., konateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o. (funkciu zastával od 2. augusta 2012 do 20. augusta 2019, kedy bola spoločnosť na základe uznesenia Okresného súdu Košice I sp. zn. 9CbR/99/2012-192 zo dňa 6. júla 2018 vymazaná), ktorý uviedol, že nevedel o tom, že bol konateľom tejto spoločnosti a vyjadril sa iba v tom zmysle, že podpísal nejaké listiny, no nemal vedomosť o tom, že by táto spoločnosť vykonávala nejakú obchodnú činnosť a žalobcu nepozná. V súvislosti s uvedenými výsluchmi mal žalovaný za to, že svedecká výpoveď H. T. (konateľka spoločnosti Mirbes, s.r.o.), ktorá bola vypočutá ako svedkyňa v súvislosti s výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj 2012, júl, august, október až december 2012 u daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o., bola zaznamenaná v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 15. októbra 2013, a teda spĺňa všetky zákonné náležitosti. Žalovaný zo spisového materiálu zistil, že správca dane k svojim záverom dospel už na základe dôkazov, ktoré mal k dispozícii v rámci daňovej kontroly. Z protokolu z daňovej kontroly je zrejmé, že pri jeho vyhotovení dňa 21. mája 2015 ešte správca dane nedisponoval informáciami z výpovede H. T. zo dňa 25. septembra 2015. Správca dane teda už v priebehu daňovej kontroly získal dostatok dôkazov a informácií, ktoré preukázali závery správcu dane uvedené v prvostupňovom rozhodnutí. Na predmetnú výpoveď svedkyne, ktorú správca dane získal vo vyrubovacom konaní, prihliadal ako na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Menovanú svedkyňu opakovane predvolal na

výsluch, avšak táto si neprevzala žiadnu zo zásielok a na výsluch sa opakovane nedostavila. Správca dane disponoval dostatkom dôkazov a dôkazy, ktoré získal od orgánov činných v trestnom konaní, ako aj iných správcov dane získal v súlade so zákonom a bol oprávnený ich použiť v daňovom konaní.

5. Vo vzťahu k opodstatnenosti uplatnenia oslobodenia od dane pri dodaní tovaru (živá hydina) do iného členského štátu na základe faktúr pre SPÓLKA JAWNA MIKULEC žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že pri faktúrach č. 6120300069 a č. 6120300070 žalobca nesplnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Jeho uplatnením porušil ustanovenia § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH a vznikla mu daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 predmetného zákona vo výške 23.086,54 EUR. Správca dane preukázal, že prepravu živej hydiny do Poľska vykonala spoločnosť BESKID 1 Sp. z o.o. na vlastný účet, čo potvrdila poľská daňová správa, ako aj certifikáty pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktoré musia povinne sprevádzať zásielku živej hydiny. Žalobca nemohol previesť právo disponovať s tovarom ako vlastník na odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC až po prevzatí tovaru na území Poľska, pretože dodávka tovaru bola nepohyblivou, teda dodávkou bez prepravy, a preto právo disponovať s tovarom ako vlastník na odberateľa prešlo na území Slovenska. Tvrdenie, že prepravu tovaru zabezpečil na svoje náklady prvý poľský odberateľ (SPOLKA JAWNA MIKULEC) prostredníctvom prepravcu žalobca nepreukázal. V danom prípade bola pohyblivá dodávka v rámci zmluvného vzťahu medzi odberateľom a prepravcom, pričom žalobca dodal odberateľovi živú hydinu bez prepravy a túto dodávku deklaroval nesprávne ako intrakomunitárne dodanie oslobodené od dane.

II.

Priebeh konania pred správny súdom

6. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou žiadal, aby Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

7. Podľa žalobcu správca dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka, okrem prípadov, v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možno predĺžiť najviac o 6 mesiacov. Dátum začatia daňovej kontroly je 19. februára 2013.

8. Správca dane prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) č. 9712401/5/1781592/13 zo dňa 9. mája 2013 požiadal poľskú daňovú správu o preverenie deklarovaných zdaniteľných obchodov. V odpovedi zo dňa 7. novembra 2013 bolo uvedené, že spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC nadobudnutie tovaru od žalobcu v hodnote 138.520 EUR na základe preverovaných faktúr priznala a zaúčtovala. Správca dane prerušil daňovú kontrolu odo dňa 15. júla 2013 do doručenia poslednej odpovede na žiadosť o MVI, pričom toto prerušenie trvalo približne 17 mesiacov, do 30. decembra 2014. V postupe správcu dane nie je logická časová súvislosť s adresovaním žiadosti o MVI a prerušením konania. Správca dane sa nemôže odvolávať na zložitosť dožiadovaných informácií a celkového postupu daňovej kontroly so zahraničným prvkom a keby takýto postup chcel zvoliť, mal požiadať o predĺženie zákonných lehôt. Zo žiadneho podkladu rozhodnutí správnych orgánov nevyplýva, že správca dane požiadal daňový orgán z iného štátu o predĺženie lehoty. Podávanie žiadostí možno v tomto prípade považovať za účelové, kedy správca dane umelo predlžoval zákonom stanovenú lehotu na výkon daňovej kontroly, čím porušil aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní.

9. V rámci postupu správcu dane, v ktorom boli prevzaté závery o rozhodných skutočnostiach z odlišných daňových kontrol, tieto neboli konkretizované, ich zákonnosť postupu nebola overená a žalobca sa rovnako nemal možnosť vyjadriť a rozporovať spôsob ich vedenia a vykonania. Postup správcu dane je poznačený vadou nezákonnosti, protokol o výkone daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a správca dane sa nemôže odvolávať na to, že by žalobca nespupracoval. Žalovaný sa s námietkou nezákonnosti protokolu nevysporiadal, ani sa ňou nezaoberal. Nezákonne získaný listinný dôkaz, ktorým je protokol, by nemal vyvolávať právny stav ukončenia daňovej kontroly sústredenej na daň z pridanej hodnoty, na základe ktorého chce správca dane nepriznať nadmerný odpočet vo výške

83.891,79 EUR. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) č. k. 3 Stf 1/2019, 3 Stf 2/2019, Stf 107/2009 a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“) č. k. IV. ÚS 77/02.

10. Z § 23 ods. 4 daňového poriadku v spojení s bodom 25 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie“) je správca dane limitovaný na výkon daňovej kontroly lehotou jedného roka. Rovnako žiadané orgány na poľskej strane majú stanovenú lehotu na poskytnutie v dĺžke 3 mesiacov, pričom ak sú im tieto informácie známe, iba lehotu jeden mesiac. Možnosť vzájomnej dohody medzi dožadujúcim a žiadaným orgánom v zmysle zápisu protokolu nebola v danom prípade využitá, a teda lehota ostáva v tomto prípade zachovaná a pevne určená. Doba trvania daňovej kontroly zo strany správcu dane trvala spolu s prerušením viac ako 800 dní.

11. Podľa žalobcu dispozícia J.. W. s bankovým účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o. bola odôvodnená s poukazom na podmienku spoločnej spolupráce, ktorej účelom bola prevencia a kontrola vo vzťahu k plneniu vzájomných záväzkov obchodných partnerov. V čase problémového obdobia spoločnosti Mirbes, s.r.o. už vzájomná spolupráca nepokračovala, čo dáva správcu dane na ťarchu žalobcovi. V danom prípade je nevyhnutné rozlišovať medzi neštandardným a nezákonným konaním. Takýto postup bol aplikovaný vždy v prípade, kedy vznikla potreba zabezpečenia efektivity spolupráce. Porušenie zákona žalobca vidí aj v tom, že mu bolo odopretá možnosť vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci MVI. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18. novembra 2008.

12. Prvotné rozhodnutie správcu dane č. 102913527/2016 zo dňa 11. apríla 2019 bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 103639252/2016 zo dňa 2. augusta 2016 z dôvodu, že správca dane na nepodložených tvrdeniach určil ešte väčší rozdiel v sume nadmerného odpočtu. Postup správcu dane evokuje dojem, že postupuje štýlom pokus - omyl, nakoľko spochybňuje čo najviac transakcií, ktoré sú komplikovanejšej povahy a ktoré nenájdú u správcu dane pochopenie.

13. Žalobca ďalej poukázal na bod 5 článku VII. Smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej len „smernica“), pričom mal za to, že podľa absurdného odôvodnenia žalovaného vie správca dane daňovú kontrolu predĺžiť na neobmedzene dlhú dobu. Pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich zákonnosti žalovaný musí posudzovať, či boli získané a vykonané zákonným spôsobom. Ak správny orgán prihliada na nezákonné dôkazy a na ich základe stavia skutkové zistenia, potom je správne konanie v predmetnej veci zaťažené vadou, ktorá má za následok nesprávne a nezákonné rozhodnutie.

14. Podľa žalobcu sa správne orgány nezaoberali otázkou, či za obdobie, ktorého sa daňová kontrola týka, spoločnosť Mirbes, s.r.o. vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. Zistenia z roku 2013, kedy už spolupráca so žalobcom neprebíhala, nemožno aplikovať na zdaňovacie obdobie žalobcu za rok 2012, z dôvodu časového nesúladu. Žalobca poukázal na svedeckú výpoveď pani H. T., potvrdzujúcu jej aktívnu činnosť ako obchodného zástupcu spoločnosti Mirbes, s.r.o. ešte v priebehu januára 2013, čo svedčí o riadnom výkone jej podnikateľskej činnosti v danom období. Spolupráca so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola uskutočňovaná v rámci riadnych obchodnoprávných vzťahov, legálnymi postupmi a nadštandardný charakter spolupráce mal zabezpečiť čo najväčšiu plynulosť jednotlivých transakcií s tovarom (živá hydina a iné), ktorý si vyžaduje efektívnosť, rýchlosť a precíznosť logistiky.

15. Vystavovanie dodacích listov pri dodávkach od spoločnosti Mirbes, s.r.o. osobami prepojenými so žalobcom sa realizovalo po vzájomnej dohode, za účelom predchádzania prípadným reklamačným konaniam. Je bežnou praxou, že pri jednotlivých dodávkach sa vždy upresňovali váhy jednotlivých dodávok priamo pri vykládkach dodaného tovaru v mieste samotnej vykládky. Takéto konanie nie je dôkazom o podvodnom konaní, a rovnako tak ani nahlasovanie zásielok do elektronického systému zásielok štátnej veterinárnej a potravinovej správy v zmysle zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej

starostlivosti v znení neskorších predpisov zástupcami žalobcu, namiesto zodpovedných osôb obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o., keď zákon takéto konanie nevylučuje. Žalobca má za to, že nesplnenie povinností pre výkon obchodnej činnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. nemôže dávať správca dane na ťarchu žalobcovi.

16. Vo vzťahu k vykonávaniu ekonomickej činnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. žalobca poukázal na to, že správca dane neodôvodnil, prečo štatutárny orgán ako osoba konajúca v mene obchodnej spoločnosti nie je spôsobilá objednať tovar, zabezpečiť prevoz tovaru, jeho vykládku a odkomunikovať uskladnenie so subjektom poskytujúcim skladové priestory, hoc i spolupracujúcej obchodnej spoločnosti. Žalobca ďalej argumentoval rozhodnutiami Európskeho súdneho dvora C-255/02, C-439/04, C-440/04 a C-285/11, C-4/94, C-384/04, C-17/01, podľa ktorých je v judikatúre ESD poukázané na princíp neutrality v rámci spoločného systému DPH, čo sa týka všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a následok. Podľa žalobcu daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora C-409/04, C-273/11, C-80/11a C-142/11. Žalobca mal za to, že dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a žalovaný a správca dane neprihliadli na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax.

17. Vo vzťahu k nekontaktnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. žalobca poukázal na to, že správca dane neodstránil rozpory vo výpovediach H. T. a do úvahy vzal len tie, ktoré sú v neprospech žalobcu a neakceptoval jej výpovede z 15. októbra 2013 a 25. septembra 2015, kedy bola vypočítaná ako obvinená v súvislosti s trestným činom skrátenia dane a poistného. Nemožnosť správcu dane preveriť tieto výpovede s odstupom času niekoľkých rokov nemôže byť na ťarchu a zodpovednosť žalobcu.

18. K nesprávnemu posúdeniu pohybu tovaru a vo vzťahu k nároku na odpočet DPH žalobca uviedol, že žalovaný vo svojom rozhodnutí opomenul odpoveď na žiadosť o MVI č. 9712401/5/1781592/13, kedy poľská daňová správa potvrdila, že spoločnosť SPOLKA JAWNA MIKULEC prijala tovar, priznala nadobudnutie tovaru od žalobcu v hodnote 138.520,00 EUR. Nadobudnutia boli priznané na základe faktúr č. 6120300069, 6120300070 vystavených žalobcom, pričom nadobudnutie bolo priznané a zaúčtované. Správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázal jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňoval skutočnosti v nej deklarované. Žalobca správcovi dane predložil daňový doklad, právny základ celej realizácie spočívajúci v zmluve, ktorej predmetom bola realizácia obchodu, doklady preukazujúce pohyb tovaru, názvy obchodných spoločností, v spolupráci s ktorými obchodné transakcie prebiehali a uviedol kúpne ceny, v ktorých sa zdaniteľné plnenia poskytovali.

19. Žalovaný nerešpektoval požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcom a správcom dane v zmysle judikatúry Európskeho súdneho dvora (C-273/11). Rovnako podľa judikatúry musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (C-255/02). V celom doterajšom konaní nebolo preukázané, že by odlišné vymedzenie subjektov „odovzdávajúci“ a „nadobúdateľ tovaru“, zapojených do predmetného cezhraničného pohybu, malo vplyv na riadne splnenie daňových povinností žalobcu a viedlo k vzniku škody, resp. poškodeniu fiškálnych záujmov Slovenskej republiky, či Poľska. Pokiaľ nebolo spochybnené samotné intrakomunitárne plnenie, ale iba identita subjektu s oprávnením na oslobodenie od dane a rovnako na uplatnenie daňového odpočtu, potom by samotná škoda mohla vzniknúť konaním žalobcu len v takom dôsledku, že už iný oprávnený subjekt svoje právo na oslobodenie od dane a uplatnenie daňového odpočtu uplatnil. Táto skutočnosť však nebola spomenutá, ani preukázaná. Žalobca si povinnosť preukázať nárok na odpočet DPH splnil. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a uviesť, aké ďalšie dôkazy považujú za relevantné. Rovnako výkon svojej činnosti nerealizovali v súčinnosti so žalobcom, ktorého opomínali a neumožnili mu vyjadriť sa k jednotlivým úkonom.

20. V rámci daňového konania boli okrem uvedených certifikátov, výpovedí a informácií poskytnutých v rámci MVI žalovanému k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v jeho rozhodnutí dostatočne vyhodnotené, pričom žalobca má za to, že spôsob rozhodovania správnych orgánov sa vymyká akýmkoľvek zásadám daňového konania. Žalovaný bez akejkoľvek aktivity opísal priebeh daňovej kontroly na základe informácií osvojených správcom dane z MVI a iných správnych orgánov, správcovi dane nič nevytkol, nezrušil jeho rozhodnutie a ani sa s otázkou nedostatočného zistenia a odôvodnenia skutkového a právneho stavu nevysporiadal. Správca dane a žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí vyhodnotili vykonané dôkazy bez ich vzájomnej súvislosti, pričom z nich prijali nejednoznačné právne závery v neprospech žalobcu. Rovnako oba správne orgány neuviedli úvahu, ktorou sa spravovali pri hodnotení každého z dôkazov. Tieto sa obmedzili na opis vykonaných dôkazov bez toho, aby uviedli, čo daným dôkazným prostriedkom bolo preukázané, a to tak v prospech ako aj neprospech žalobcu. Uvedené má za následok nepreskúmateľnosť oboch rozhodnutí.

21. Žalobca je toho názoru, že správca dane ako aj žalovaný zjavne zastúpili úlohy orgánov činných v trestnom konaní, pričom svojvoľne zaujali postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine žalobcu v časti naplnenia skutkovej podstaty trestného činu podvodu v oblasti správy daní. Je neprípustné, aby príslušné orgány vyhodnotili nedostatočne zistený skutkový stav v rámci daňového konania tak, že sa na žalobcu hľadí ako na usvedčeného podvodníka a vinného zo spáchania podvodného konania bez toho, aby o jeho vine bolo právoplatne rozhodnuté príslušným orgánom. Žalovaný a správny orgán zjavne opomenuli zásadu prezumpcie neviny. Len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o zamietnutí práva na odpočet DPH z dôvodov týkajúcich sa podvodného konania, len súd môže rozhodnúť o tom, či došlo k účasti žalobcu na podvode. Prijatie takýchto záverov správcom dane v daňovom konaní a nepriznanie práva na odpočítanie dane na ich základe bez vysporiadania sa s inými dôkazmi je prekročením kompetencií správcu dane.

22. Záverom žalobca zhrnul svoje žalobné body, pričom uviedol, že správca dane a žalovaný (I) neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci; (II) spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci; (III) prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy; (IV) nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi; (V) rozhodnutia neobsahujú zákonom predpísané náležitosti a (VI) oba orgány procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom.

23. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú ako aj právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu na nariadenom pojednávaní v celom rozsahu zamietol. K jednotlivým bodom žaloby uviedol, že žalobca v podanom odvolaní a jeho doplnení nenamietal dĺžku daňovej kontroly a nie je pravda, že by sa žalovaný nezaoberal zákonnosťou postupu správcu dane. Žalovaný mal na základe skutkového stavu za to, že daňová kontrola začala dňa 19. februára 2013 a ukončená bola dorúčením protokolu dňa 9. júna 2015. V čase od 15. júla 2013 do 30. decembra 2014 bola kontrola rozhodnutím správcu dane prerušená. Dĺžka lehôt stanovená v nariadení Rady EÚ č. 904/2010 je záväzná len pre výkon MVI, ktorú vykonáva na to stanovený orgán a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila. Aj z judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na MVI a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov. Žalovaný mal tiež za to, že správca dane detailne popísal skutkový stav veci, popísal z ktorých dôkazov vychádzal, vyhodnotil všetky zistené skutočnosti a zaoberal sa aj námietkami žalobcu.

24. Žalovaný trval na tom, že (I) spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov, nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník, vystavovanie faktúr pre žalobcu bolo účelové, bez preukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov, z ktorých nebola daň odvedená, účelom bolo zníženie daňovej povinnosti žalobcu a žalobca mal vedomosť o transakciách poznačených podvodom a priamo sa na nich podieľal a (II) žalobca porušil § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. c) a § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že nepriznal daň vo výške 23.086,65 EUR z faktúr pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC. Vo vzťahu k pojmu daňový

podvod žalovaný poukázal na to, že judikatúra Súdneho dvora tento pojem používa na situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu si neplní svoju povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, čo je v rozpore s účelom práva EÚ. V takých prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva.

25. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že nariadenie pracuje s pojmami ako najneskôr, maximálne a konečný termín, čo je nepochybne vyjadrená ich zákonná hranica, čo nie je možné vykladať a prispôbovať ľubovôli správcu dane a žalovaného. Žalobca mal aj naďalej za to, že správca dane a žalovaný sa nevysporiadali so všetkými podstatnými skutočnosťami a zotrval na svojom žalobnom návrhu.

III.

Rozhodnutie správneho súdu

26. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/14/2018-132 zo dňa 27. novembra 2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

27. Po preskúmaní administratívneho spisu mal správny súd za to, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za obdobie november začala dňa 19. februára 2013. Správca dane rozhodnutím zo dňa 9. júla 2014 prerušil odo dňa 15. júla 2013 podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku daňovú kontrolu za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly a to až do dňa doručenia poslednej odpovede na žiadosti o MVI. Listom zo dňa 9. januára 2015 oznámil daňovému subjektu, že dňa 30. decembra 2014 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a vo výkone daňovej kontroly pokračuje. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane nebol nečinný, keďže mu neboli doručené odpovede na žiadosti o MVI. V tejto súvislosti správny súd poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn.: III. ÚS 726/2016-20. Zároveň 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 citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však neurobil. Zo strany daňových orgánov teda nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu, a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

28. Žalobcom napádaný inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a MVI sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a získané informácie sú daňovému subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, má právo sa vyjadrovať k nim, navrhnúť dôkazy, vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly.

29. Správny súd 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 rozhodnutím o prerušení kontroly, v ktorom správca dane oznámil dôvod prerušenia konania. Taktiež správca dane vyzýval žalobcu, aby sa vyjadril ku skutočnostiam týkajúcim sa dodávateľských faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. a odberateľských faktúr pre spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Správny súd sa preto nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane bol nečinný a bránil mu uplatniť si právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, pretože toto právo žalobca riadne využil. Tvrdenie žalobcu, že žiadnym spôsobom nebol informovaný o zistených skutočnostiach, je tak podľa názoru správneho súdu účelové.

30. Podľa správneho súdu je z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného nesporné, že žalovaný ako i správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadavali s vykonaným dokazovaním, a to aj s výsluchom svedkyne H. T.. Správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trval žalobca, a to vykonanie vypočutia svedka H. T.. Správca dane a žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch H. T. dňa 15. októbra 2013 a dňa 2. júla 2015, keď v prvom rade konštatovali, že dňa 15. októbra 2013 H. T. 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 svedkyne uvedenej v zápisnici č. 20452768/2015, na základe ktorej konštatovali, že nemajú pochybnosti o tom, že H. T. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru.

31. Podľa správneho súdu z odpovedí na žiadosti o MVI vyplynulo, že s dodávateľmi konal T.. L. W. a T. Y. (zamestnanec a štatutárny zástupca žalobcu). Preukázaná bola aj skutočnosť, že T.. L. W. mal dispozičné právo k účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o., čo T.. W. pri ústnom pojednávaní neuviedol. Generálnu plnú moc a plnú moc pre T. Y. vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. H. T. aj napriek výzve správcu dane nepredložila, tieto naopak predložil žalobca spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 30. apríla 2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia H. T. ako aj žalobcu, pričom po vyhodnení všetkých už vyššie uvedených skutočností dospeli k záveru, že H. T. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru, s čím sa správny súd stotožňuje v celom rozsahu. Výsluch H. T.W. nebol jediným, ale jedným z množstva dôkazov na preukázanie uvedeného záveru. Rovnako mal správny súd za to, že správca dane pri zabezpečovaní výsluchu svedkyne konal v súlade s daňovým poriadkom a o každom úkone žalobcu riadne a bezodkladne upovedomil. Ani opakovanie výsluchu tejto svedkyne by neprivedilo pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie, a to s prihliadnutím na výsledky rozsiahleho dokazovania správcu dane.

32. K námietke týkajúcej sa hodnotenia dôkazov správcou 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 nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne súm v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následné verifikácie skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane, 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.

33. Podľa správneho súdu sa žalovaný dostatočne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu. V tejto súvislosti tiež poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21. januára 2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19. apríla 1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Rovnako mal správny súd za to, že bola dodržaná zásada dvojinstančnosti konania, keď žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav a vykonané dôkazy, ktoré vykonal správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotil.

34. Vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu správny súd uviedol, že tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľ a dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, avšak odberatelia tovaru (poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi dodávateľom (žalobcom) a odberateľmi, tiež prepravcovia tovarov - šoféri vypovedali, že prepravu tovaru do Poľska uskutočnili iba jedenkrát. Na základe uvedeného daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a nepreukázal, že splnil podmienky pre oslobodenie od dane pre dodaný tovar z

tuzemská do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. V tejto súvislosti dal správny súd do pozornosti rozsudok Európskeho súdneho dvora vo veci C-184/05.

35. Správny súd mal za to, že daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočet dane žalobcu je neoprávnený. Daňová kontrola bola správcom dane vykonávaná v nevyhnutnom rozsahu potrebnom na dosiahnutie účelu. Na preukázanie skutočne realizovaných transakcií bolo potrebné preverovanie dodávateľov z dôvodu, či došlo k dodaniu tovaru subjektom na faktúre uvedeným. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správca dane pri použití zásady voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle šetrenie a dokazovanie, z ktorého vyplýva, že daňovým dokladom, ktoré predložil žalobca chýba reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.

36. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Podľa právneho názoru NS SR sp. zn. 8 SŽf 9/2012 vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. V tejto súvislosti správny súd dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

37. Správny súd sa tiež stotožnil so záverom daňových orgánov, že spoločnosť Mirbes, s.r.o., nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov, pretože nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť a vystupovala ako nárazník. Vystavovanie faktúr v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o., bolo účelové, bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov, ktorých cieľom bolo zníženie daňovej povinnosti žalobcu, smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu dane z pridanej hodnoty a v takom prípade sú deklarované obchody poznačené podvodom. Zistené skutočnosti preukazujú, že žalobca mal vedomosť o transakciách poznačených podvodom a priamo sa na nich podieľal tým, že dojednával a vykonával obchodné transakcie v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o., ktorá bola za týmto účelom umelo vytvorená. Žalobca preukázateľne vedel o obchodných transakciách medzi spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a vyššie uvedenými zahraničnými dodávateľmi, o čom svedčia jednotlivé dôkazy - objednávanie tovaru za spoločnosť Mirbes, s.r.o. T. Y., členom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., sprostredkovanie obchodov T.. L. W., v tom čase predsedom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., dispozičné právo T.. L. W. s účtami dodávateľa Mirbes, s.r.o., ktoré bolo v priebehu roku 2012 touto osobou využívané k výberu hotovosti z účtov, vystavovanie účtovných dokladov za spoločnosť Mirbes, s.r.o. zamestnancami žalobcu, pretože ich sám organizoval, dával pokyny dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že on sám je skutočným odberateľom tovaru a aj o skutočnosti, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. je len umelým článkom obchodného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu pre žalobcu.

38. K preverovaniu opodstatnenosti uplatnenia oslobodenia od dane pri dodaní tovaru (živá hydina) do iného členského štátu na základe faktúr pre SPÓLKA JAWNA MIKULEC správny súd poukázal na to, že prepravu živej hydiny do Poľskej republiky vykonala spoločnosť BESKID 1 Sp. z o. o. na vlastný účet, čo potvrdila poľská daňová správa, ako aj certifikáty pre obchod vo vnútri Spoločenstva. Svoje tvrdenie, že prepravu tovaru zabezpečil na svoje náklady prvý poľský odberateľ SPÓLKA JAWNA MIKULEC a to prostredníctvom prepravcu BESKID 1 Sp. z o. o., daňový subjekt nijako nepreukázal. Uvedené považoval správny súd za tzv. „reťazové obchody“, pri ktorých sa na vydanie tohto istého tovaru medzi viacerými podnikateľmi viaže jeden pohyb tovaru (tovar sa fyzicky prepravuje od jedného dodávateľa k poslednému odberateľovi). V danom prípade bola pohyblivá dodávka v rámci zmluvného vzťahu medzi spoločnosťami SPÓLKA JAWNA MIKULEC a BESKID

1 Sp. z o. o.. Žalobca teda dodal živú hydinu bez prepravy, pričom túto dodávku nesprávne deklaroval ako intrakomunitárne dodanie oslobodené od dane.

39. Záverom správny súd, s poukazom na § 140 SSP, odkázal na podrobnejšie odôvodnenie rozsudkov vo veciach vedených na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 6S/6/2018, sp. zn. 6S/7/2018, sp. zn. 6S/8/2018, týkajúce sa toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, iných zdaniteľných období za rok 2012.

IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

40. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

41. Sťažovateľ zotrval na svojej argumentácii, ktorú uviedol v konaní pred správnym súdom. S poukazom na judikatúru NS SR (R 34/2001, 6 Sžo 207/2010, 4 Sž 136/99) uviedol, že žalovaný a správca dane (I) neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, (II) spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, (III) prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, (IV) rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom, (V) nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, (VI) nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, (VII) procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a teda v zmysle § 191 ods. 1 SSP mali byť rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušené a vrátené žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodom pre takýto postup správneho súdu malo byť to, že obe rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav z ktorého vychádzajú rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré má za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

42. Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci vidí sťažovateľ v tom, že v preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie (podania, návrhy, vyjadrenia, dôkazy) sa stali podkladom pre rozhodnutie a prečo sťažovateľom označené dôkazy a námietky správcu dane, žalovaný a správny súd nezohľadnili v procese rozhodovania. Správny súd mal podľa sťažovateľa podrobne posúdiť otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali nie sú pochybné, alebo či logicky robia možným skutkový záver ku ktorému dospeli, a či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Uvedené podľa sťažovateľa nie je možné z odôvodnenia rozsudku správneho súdu vyvodiť.

43. Správny súd jednotlivé dôkazy svedčiace v prospech sťažovateľa neuviedol a nevyhodnotil. Predmetom súdneho konania bol len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany správcu dane a žalovaného. Rozhodnutie súdu a správnych orgánov je postavené výlučne na domnienkach a hypotézach. Podľa sťažovateľa nie je pravda, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetného tovaru. Vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj spočiatku zo strany H. T.. Postup žalovaného a súdu, v rámci ktorého pri uvedenej svedkyňi prevzali len tú výpoveď, ktorá svedčila v neprospech sťažovateľa, považuje sťažovateľ za zaujatý s tým, že na zvyšné výpovede súd ani len okrajovo neprihliadol a nevysporiadal sa s nimi. Sťažovateľ tiež poukázal na charakter menovanej svedkyne, ktorá bola Špecializovaným trestným súdom vo veci sp. zn. 4T/49/2015 uznaná vinnou z prečinu nepriamej korupcie. S poukazom na výpoveď svedkyne, potvrdzujúcu jej aktívnu činnosť ako obchodného zástupcu spoločnosti Mirbes, s.r.o. v priebehu roka 2013, má sťažovateľ za to, že uvedené svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti spoločnosti v danom období, ktorej nečinnosť nastala až v čase, kedy sťažovateľ s touto spoločnosťou

nespolupracoval. Sama svedkyňa uviedla, že mala na starosti objednávanie tovaru, čo správne orgány nevyhodnotili. Výpovede menovanej svedkyne považuje sťažovateľ za účelové.

44. V časti preukázania dôkazného bremena sťažovateľ poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011, Sžf 82/2007 a závery Nejvyššího soudu České republiky, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Nadalej zotrval na tom, že v zmysle zákona o DPH svoj nárok na odpočet riadne preukázal relevantnými dôkazmi. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok sťažovateľa, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné. Unesenie dôkazného bremena, ktoré správne orgány požadujú, je prekročením zákonom stanovených mantinelov a vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. V rámci daňového konania boli okrem certifikátov pre vnútroštátny obchod správcovi dane a žalovanému k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré v rozhodnutiach neboli vyhodnotené. Sťažovateľ s poukazom na rozsudok ESD vo veci C-146/05 uviedol, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, čo správny súd nesprávne právne posúdil. Sťažovateľ má za to, že žalovaný a správny súd sa nevysporiadali s judikatúrou ESD, pričom poukázal na viacero rozhodnutí, ktoré sú záväzné a ktoré neboli v rámci daného prípadu vykladané eurokonformne.

45. K jednotlivým dokladom, na ktorých boli založené rozhodnutia správnych orgánov sťažovateľ uviedol, že daňová kontrola, ktorá im predchádzala, nemá zákonný ani ústavný podklad, bola vedená nanajvýš svojvoľne a výsledný protokol je nezákonným podkladom celého daňového konania a nemožno naň prihliadať. Dôvod začatia daňovej kontroly nemôže byť špecifikovaný len odkazom na znenie príslušného ustanovenia, ale je nevyhnutné, aby bol špecifikovaný konkrétnymi skutkovými okolnosťami daného prípadu.

46. Sťažovateľ ďalej namietal nezákonnosť spôsobu doručovania, keď zamestnankyňa poštového doručovateľa, L. R., mala preberať zásielky za splnomocneného zástupcu N. T. W.J., avšak po uplynutí platnosti zmluvy, ktorá ju na tieto úkony oprávňovala. Sťažovateľ žiadal súd o dôkladné preverenie skutočností týkajúcich sa doručovania N. T. W. prostredníctvom p. R., nakoľko táto skutočnosť má fatálne následky v každom daňovom konaní, v ktorom bola zásielka touto osobou prevzatá. Aj napriek tomu, že vadnosť doručovaných písomností sťažovateľ namietal, súd upozornil na nezákonnosť doručovania a žiadal o jeho prešetrovanie, sám nepristúpil k jeho vykonaniu.

47. Sťažovateľ počas daňovej kontroly poukázal na to, že spolupráca so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola uskutočňovaná v rámci riadnych obchodnoprávnych vzťahov, legálnymi postupmi a pokiaľ boli niektoré formy spolupráce nadštandardné, ich účelom bolo zabezpečenie plynulosti jednotlivých transakcií so živou hydinou, ktoré si vyžadujú efektívnu, rýchlu a precíznu logistiku. Sťažovateľ opätovne uviedol, že žalovaný opomenul tvrdenie poľskej daňovej správy, ktorá potvrdila, že SPÓLKA JAWNA MIKULEC prijala tovar, priznala nadobudnutie tovaru a zaúčtovala ho. Tvrdenie správneho súdu, podľa ktorého správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie je pre sťažovateľa nepochopiteľné, práve naopak, žalovaný ani správca dane podľa neho nevykonali rozsiahle a vecné dokazovanie a správca dane vyžiadal dokumenty od rôznych subjektov tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností zo strany sťažovateľa. Sťažovateľ má za to, že predložil všetky potrebné doklady preukazujúce zdaniteľné plnenia a nemožnosť žalovaných správnych orgánov preveriť tieto plnenia s odstupom piatich rokov v nadväznosti na korporátne a personálne zmeny nemôže byť na ťarchu sťažovateľa. Sťažovateľ opakovanne uviedol, že sa správne orgány nezaoberali reálnou ekonomickou činnosťou spoločnosti Mirbes, s.r.o., keďže zistenia z roku 2013 sa nemôžu aplikovať na zdaňovacie obdobie sťažovateľa v roku 2012.

48. Sťažovateľ poukázal na vydanie rozhodnutí mimo medzí príslušnej právnej úpravy, pričom správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čím sťažovateľovi znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Správca dane, žalovaný a správny súd na základe sťažovateľom predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali

hypotézy, podľa ktorých sa mal sťažovateľ zúčastňovať na obchodoch poznačených podvodom. Správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nevysporiadal s námietkami sťažovateľa v dostatočnom rozsahu a neprihliadal na ne.

49. Napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci trpia vadami nepreskúmateľnosti a ich vydaniu predchádzalo nedostačujúce zistenie skutkového stavu. Ani správny súd nesmie byť podľa SSP bezvýnimčne obmedzený v skutkových otázkach len tým, čo zistil správny orgán, a to ani čo do rozsahu, obsahu a hodnotenia vykonaných dôkazov. Žalovaný a správny súd sa bez ďalšieho stotožnili a zároveň sa uskomnili na pomerne doslovný opis skutkového stavu predložený správcovi dane, strohým skonštatovaním o správnosti postupu a nadnesením úvah, pri ktorých je v neprospech sťažovateľa poukazované na možné rozpory v tvrdeniach správcu dane a sťažovateľa. Je úlohou správneho súdu samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení správneho orgánu a v prípade právnych deficitov je povinný nariadiť správny orgán ich odstránenie. Správny súd len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konania, čím došlo k vydaniu rozhodnutia v rozpore so zákonom. Sťažovateľ zároveň opakovane poukázal na to, že orgány činné v trestnom konaní nemajú suplovať činnosť správcov dane (to platí aj opačne) a v danej veci správca dane, žalovaný a aj správny súd opomenuli zásadu prezumpcie nevinu.

50. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu je podľa sťažovateľa zrejmé, že sa venoval len dĺžke daňovej kontroly, činnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. a ekonomickej kauze a vykonanému dokazovaniu zo strany žalovaného a správcu dane, pričom ostatné námietky v odôvodnení nespomenul. Súd sa postavil do role obhajcu žalovaného a správcu dane a v odôvodnení sa snaží ospravedlniť a právne odôvodniť ich postup. V napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím súd postihol rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti. Rozsudok neobsahuje zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Súd prevzal závery správnych orgánov bez toho, aby sa zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami. Sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sžfk/57/2017, ktorým NS SR zrušil rozsudok správneho súdu práve z dôvodu, že sa správny súd dostatočne nezaoberal argumentami sťažovateľa. V rámci svojej argumentácie sťažovateľ poukázal na to, že správne orgány používali pojmy ako „náravník“, „známky účelovosti s cieľom získania daňovej výhody“, „účelové vystavovanie faktúr“, ktorých aplikáciu neodôvodnil.

51. Vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly sťažovateľ poukázal na to, že oba správne orgány nevysvetlili a nepreukázali skutočnosti, ktoré by ospravedlňovali nedodržanie stanovenej zákonnej lehoty. Rovnako nebola predložená žiadna listina, z ktorej by vyplynula osobitne stanovená lehota. Správca dane je zo zákona limitovaný na výkon daňovej kontroly lehotou jedného roka, okrem prípadov v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku daňovej kontroly možné predĺžiť najviac o 6 mesiacov. S poukazom na bod 55 napadnutého rozsudku sťažovateľ uviedol, že ak mu dal súd do pozornosti možnosť domáhať sa ochrany svojich práv v konaní o nečinnosti orgánu verejnej správy, tak sám priznal, že správca dane bol po uplynutí lehôt v trvaní 3 mesiacov nečinný. Správca dane si mal lehoty ustrážiť a ak došlo k ich prekročeniu mal zistiť príčinu a dôvody a urgovať dožiadaný orgán. V rozhodnutí správneho súdu absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie kontroly. Správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty 1 roka odo dňa jej začatia, vrátane lehoty maximálne 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Správne orgány a ani súd sa s touto otázkou nezaoberali, a to aj napriek tomu, že táto otázka bola predmetom diskusie pojednávania, čo súd v žiadnom bode svojho rozhodnutia neodôvodnil.

52. Postup správcu dane, ktorým zvykne inštitúit prerušenia daňovej kontroly zneužívať na jej predlžovanie, je neefektívny a nadbytočný, pričom neodôvodnene zaťažuje daňový subjekt. Zo strany žalovaného a súdu došlo k porušeniu zásady primeranosti a účelnosti v daňovom konaní, žalovaný nevyužil poznatky z daňových kontrol sťažovateľa (za iné zdaňovacie obdobia) a dĺžka daňovej kontroly bola umelo predĺžená. Sťažovateľ vo vzťahu k nezákonnosti rozhodnutia správcu dane a protokolu o daňovej kontrole poukázal aj na nedodržanie zásady proporcionality v daňovom konaní. Rovnako sťažovateľ zopakoval svoju argumentáciu k maximálnym lehotám vo vzťahu k MVI, pričom

mal za to, že správne orgány a súd neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo dôjsť v rámci nej samej a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania. Správca dane môže totiž inštitút MVI využiť i mimo rámca daňovej kontroly.

53. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na argumentáciu uvedenú v priebehu administratívneho konania, stotožnil sa s posúdením veci správnym súdom a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neodôvodnené, pričom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

V.

Posúdenie kasačného súdu

54. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

55. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

56. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa určenia, či správny súd správne posúdil predmetnú vec, keď zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 83.891,79 EUR za zdaňovacie obdobie november 2012.

57. Kasačný súd, na základe žiadosti o prerušenie správneho súdneho konania sťažovateľa, v ktorom sťažovateľ poukázal na uznesenie NS SR v právnej veci sťažovateľa HYDINA SK s.r.o. sp. zn. 5 Sžfk 34/2018, ktorým NS SR prerušil konanie o kasačnej sťažnosti za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, vydal uznesenie sp. zn. 10 Sžfk 26/2019 zo dňa 1. marca 2021, ktorým konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti prerušil. Senátom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky podal prejudiciálne otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vo veci vedenej pod sp. zn. 5 Sžfk 34/2018 v nasledovnom znení:

1. „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 informácii 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?

2. 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?

3. 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?“

58. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Po doručení predmetného rozsudku kasačný súd vydal uznesenie zo dňa 13. decembra 2021, na základe ktorého pokračoval v konaní o kasačnej sťažnosti.

59. Kasačný súd úvodom konštatuje, že sťažovateľ síce podal rozsiahlu kasačnú sťažnosť, ale ich obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdnými vecami až zjavne nesúvisiaci (napríklad citácie zo Správneho poriadku). Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi výhradami sťažovateľa, že sa jeho námietkami nezaoberal správny súd. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. To isté sa týka aj všeobecného konštatovania o nedostatočne zistenom skutkovom stave či nezaoberaní sa dôkazmi. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok krajského súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 SSP).

60. Z podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd vydedukoval námietky sťažovateľa, ktoré sa týkajú: (I) neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie, (II) nedostatočného vykonania dokazovania, (III) prevzatie výpovedí svedkyne svedčiacej v neprospech sťažovateľa, (IV) nedostatočnej špecifikácie dôvodu začatia daňovej kontroly, (V) nezákonnosť spôsobu doručovania, (VI) nevysporiadania sa s námietkami sťažovateľa, (VII) nedostatočného zistenia skutkového stavu, (VIII) dĺžke daňovej kontroly a (IX) dôvodom prerušenia daňovej kontroly.

61. Vo vzťahu k námietkam sťažovateľa, ktoré sa týkajú vykonania dokazovania, nedostatku podkladov pre rozhodnutie, nevysporiadania sa s námietkami sťažovateľa, nedostatočného zistenia skutkového stavu kasačný súd poukazuje na to, že sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi výhradami sťažovateľa. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti raz tvrdí, že sa správny súd a správne orgány jeho námietkami nezaoberali, no na druhej strane pripúšťa (viď bod 50 odôvodnenia), že sa správny súd venoval konkrétnym dôvodom, na ktorých založil svoje rozhodnutie (dĺžka daňovej kontroly, činnosť spoločnosti Mírbes, s.r.o. a pod.). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudkov krajského súdu, ktorý sa aj napriek vágnosti a nekonkrétnosti samotných žalôb zodpovedne venoval všetkým žalobným bodom.

62. Rovnako vo vzťahu k výpovedi svedkyne H. T. kasačný súd nezhliadol dôvodnosť námietky sťažovateľa, podľa ktorej správny súd prevzal len výpovede, ktoré svedčili v sťažovateľov neprospech. Správny súd sa s výpoveďou svedkyne v odôvodnení napadnutého rozsudku dostatočne zaoberal, pričom uviedol, že výsluch svedkyne nebol jediným dôkazom, na základe ktorého správca dane založil svoje rozhodnutie (viď body 59 a 60 napadnutého rozsudku), s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje. Reakcia správneho súdu na námietky proti vyhodnoteniam svedeckých výpovedí svedkyne T. je podľa kasačného súdu primeraná a zrozumiteľná.

63. Kasačný súd sa nestotožňuje s námietkou sťažovateľa, týkajúcou sa nedostatočnej špecifikácie dôvodu začatia daňovej kontroly. Po preskúmaní administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že správca dane listom zo dňa 30. januára 2013 oznámil sťažovateľovi, že u neho dňa 19. februára 2013 začne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie daňového odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012. Na základe uvedeného kasačný súd považuje túto námietku za nedôvodnú. Správca dane, žalovaný a následne aj správny súd uviedli konkrétne zákonné ustanovenia, podľa ktorých bola daňová kontrola začatá, a preto kasačnému súdu nie je zrejmé, aké iné dôvody na začatie daňovej kontroly by mali podľa sťažovateľa uvádzať.

64. K namietanej nezákonnosti spôsobu doručovania, podľa ktorej zamestnankyňa poštového doručovateľa mala prebrať zásielky za N. T. W. kasačný súd uvádza, že táto nebola obsahom žaloby, ide o neprípustnú novotu (§ 439 ods. 3 písm. b/ SSP), preto sa ňou nebude ďalej zaoberať.

65. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa namietaného nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd tak ako krajský súd upozorňuje na rozhodnutie správcu dane zo dňa 9. júla 2014, ktorým podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušil predmetnú daňovú kontrolu odo dňa 15. júla 2013 za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly a inicioval konanie podľa čl. 7 Nariadenia Rady č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH vo veci medzinárodnej výmeny informácií. Listom z 9. januára 2015 oznámil správca dane daňovému subjektu, že prerušená daňová kontrola pokračovala dňom 30. decembra 2014, kedy pominuli dôvody prerušenia. Skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti o MVI bola dožiadanou stranou prekročená, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, ani na skutočnosť, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynula. Záver krajského súdu, že v prejednávacom prípade nedošlo k prekročeniu maximálnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, je preto podľa názoru kasačného súdu správny. V tomto zmysle nedošlo ani k porušeniu zásady proporcionality, čo vyplýva aj z úvah krajského súdu uvedených v napadnutom rozsudku, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

66. Kasačný súd v tejto súvislosti tiež dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021, na ktorého výklad nariadenia odkazuje. Kasačný súd tým má za zodpovedanú argumentáciu sťažovateľa o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom, čo malo podľa neho spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly a jej výstupov kvôli jej nezákonnému prerušeniu.

67. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu Podtatranská hydina a.s., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnych veciach sp. zn. 6 Sžfk 65/2019 zo dňa 28. februára 2022, sp. zn. 1 Sžfk 16/2019 zo dňa 28. februára 2022, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí poukazuje:

29. Sťažovateľova námietka proti jeho zaťažovaniu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu, napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, 1Sžfk/49/2017). V okolnostiach súdených vecí je najmä zrejmé, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie a urobil spolu so žalovaným dôkladné vyhodnotenie dôkazov. Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Zistené okolnosti totiž jednoznačne podporujú čiastkový záver žalovaného, s ktorým sa stotožnil i krajský súd, že označení dodávateľa plnili funkciu „náravníka“, ktorý umožnil sťažovateľovi profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane,

pričom deklarovaní dodávatelia nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, a podľa správneho súdu ani nenadobudli tovar a tento nedodali sťažovateľovi. Kasačný súd poznamenáva, že aj keď sťažovateľ citoval európsku judikatúru k problematike daňového podvodu (hoci bezprostredným dôvodom na nepriznanie odpočítania bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodávateľského vzťahu podľa zákona o DPH) tvrdiac, že dôkazné bremeno leží na žalovanom, nijako tým nespochybnil závery z preskúvaných rozhodnutí, pretože tie sú podložené práve dôkazmi a ich vyhodnotením.

30. Ďalej v tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že aj keby žalovaný uznal, že označení dodávateľa naozaj tovar sťažovateľovi dodali, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve v zmysle judikatúry vnesenej samotným sťažovateľom postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode. Zo zistení, ako v rozhodnutiach popísaná spleť spriaznených firiem vykazovala vzájomné obchody s tovarom (najmä hydinou), pričom pracovníci sťažovateľa sa podieľali na vyhotovovaní sporných objednávok či faktúr, a štatutárny zástupca sťažovateľa dokonca aj nakladal s prostriedkami na účtoch dodávateľa Mirbes, je pri neodvedení DPH a neplnení si ďalších štandardných fiškálnych povinností týmto dodávateľom namieste práve záver o sťažovateľovej vedomej účasti na daňovom podvode (ak nie priamo o jeho organizovaní). Námietky, že sťažovateľ nezodpovedá za neodvedenie dane dodávateľom, sú tak v okolnostiach súdených vecí irelevantné. Tu môže sťažovateľ hľadať aj odpoveď na námietky o nepochopení charakteru ich podnikateľskej spolupráce.

31. K námietke sťažovateľa, že začatie daňovej kontroly musí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, kasačný súd uvádza, že takéto pravidlo z Daňového poriadku ani judikatúry nevyplýva, s výnimkou opakovanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku.

32. Námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľa, považoval kasačný súd za nepodložené. Je prirodzené, že keď zistený skutkový stav poukazuje na podvodné konanie spojené s nedovoleným daňovým únikom, tak z tohto zistenia správny orgán aj vychádza (pozri vyššie o dôvode pre nepriznanie odpočítania dane pri účasti na daňovom podvode), a nemusí čakať na prípadné trestné konanie. Kasačný súd poznamenáva, že pojem účasti na daňovom podvode v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom podľa trestného práva Slovenskej republiky.

VI.

Záver

68. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené rozhodnutia konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd, postupom podľa § 461 SSP, kasačnú sťažnosť zamietol.

69. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 170 písm. a) SSP.

70. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

