

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/46/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200200
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8017200200.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SK, s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, IČO: 46 645 454, zast.: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS / ADVOKÁTI, s.r.o., so sídlom Dunajská 32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100131670/2017 zo dňa 20. januára 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/13/2017-220 zo dňa 14. marca 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 nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.
- III. Návrh na prerušenie konania o kasačnej sťažnosti zo dňa 10. decembra 2021 z a m i e t a.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100131670/2017 zo dňa 20. januára 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 103773036/2016 zo dňa 23. augusta 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 107.773,71 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie

obdobie december 2012, nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 65.908,54 Eur a vyrubil daň v sume 41.865,17 Eur.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. V tomto zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 107.773,71 Eur z faktúr vystavených dodávateľom Mirbes, s.r.o., a to za nákup bravčových polovičiek, hovädzích štvrtí, vajec, bravčových vnútorností. Zároveň v tomto zdaňovacom období žalobca deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru do Poľska pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, a to bravčových pliec a bravčových polovičiek. Na základe zistení počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správca dane ustálil, že žalobca nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), pretože pri zdaniteľnom obchode deklarovanom na základe faktúr vyhotovených spoločnosťou Mirbes, s.r.o. nebolo preukázané, že došlo k vzniku daňovej povinnosti, ktorá je základným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalovaný sa so závermi správcu dane stotožnil a dodal, že dodávateľské faktúry vyhotovené v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. sa preukázali ako formálne doklady, neodrážajúce reálne uskutočnené zdaniteľné obchody, ktorých jediným cieľom bolo zníženie daňového zaťaženia u žalobcu, pričom zo zistení správcu dane je preukázaná vedomosť žalobcu na tom, že sa zúčastňuje na zdaniteľných obchodoch vykazujúcich znaky podvodu na DPH.

3. Správny súd v odôvodnení rozsudku v prvom rade reagoval na námietku žalobcu, že zo strany žalovaného a správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“). Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2012 začala dňa 20. marca 2013 na základe oznámenia správcu dane o daňovej kontrole zo dňa 11. marca 2013 č. 9712401/5/920567/2013/Dic. Správca dane rozhodnutím č. 9712401/56/4401519/2013/Dic zo dňa 27. septembra 2013 daňovú kontrolu prerušil odo dňa 11. októbra 2013 z dôvodu, že podal žiadosť o MVI týkajúcu sa dodania tovarov do Poľskej republiky a Českej republiky. Daňovú kontrolu prerušil do dňa doručenia konečných odpovedí na medzinárodnú výmenu daňových informácií. Oznámením č. 9712401/5/4610527/2014 zo dňa 13. októbra 2014 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 13. októbra 2014 došla posledná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, preto pokračuje v daňovej kontrole. Ďalším rozhodnutím č. 9712401/5/4709858/2014/4051/Dic zo dňa 22. októbra 2014 správca dane daňovú kontrolu opätovne prerušil, a to odo dňa 29. októbra 2014 z dôvodu, že podal žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa nadobudnutia tovarov z Poľskej republiky a Českej republiky, a to až do obdržania podkladov rozhodujúcich pre správne určenie dane. Listom č. 20271189/2015 zo dňa 26. mája 2015 správca dane žalobcovi oznámil, že vo výkone daňovej kontroly pokračuje.

4. Správny súd dôvodil, že lehoty na poskytovanie informácií v rámci podávania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sú upravené v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 17. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dani z pridanej hodnoty. S poukazom na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 uviedol, že vykonávaním daňovej kontroly a jej prerušením zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že správca dane v prípade, ak v lehote do troch mesiacov neobdržal odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, bol povinný pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly. Podotkol, že nariadenie v súvislosti s úpravou lehoty na poskytovanie informácií v rámci podávania žiadosti o medzinárodnú informáciu vo svojich ustanoveniach nespája nedodržaním lehôt žiadne dôsledky. Z ustanovenia § 61 ods. 4 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že správca dane pokračuje v daňovom konaní, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Ak teda správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a v tomto rozhodnutí o prerušení konania

uviedol, že v daňovej kontrole bude pokračovať po obdržaní odpovedí na túto žiadosť, je zrejmé, že len naplnením tejto právnej skutočnosti správca dane mohol v daňovej kontrole pokračovať.

5. Ďalej s poukazom na obsah administratívneho spisu správny súd uviedol, že správca dane preveroval deklarovanú dodávku tovaru pre poľského odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, ktorou si žalobca uplatňoval oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, a to na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 9712401/5/1895163/2013 zo dňa 21. mája 2013. Na základe odpovede poľskej daňovej správy č. 5/4619944/14 zo dňa 13. októbra 2014 správca dane obdržal informácie, že poľský daňovník deklaroval v súhrnnom výkaze za december 2012 intrakomunitárne nadobudnutia tovaru od platiteľa dane SK2023515054 v hodnote 389.609,-PLN (95.123,76 Eur), a to na základe faktúr vystavených žalobcom. Kontrolou bolo zistené, že poľský daňovník uskutočnil len časť priznaných nadobudnutí, t. j. uskutočnil nadobudnutia faktúrami č. 20121640, 20121755 a 20121760. Za december 2012 skutočné nadobudnutia poľského daňovníka sú v sume 92.725,03,- PLN, čo je 22.731,16 Eur. Ostatné faktúry nedokumentujú skutočné nadobudnutia tovaru. Poľský daňovník za obdobie 12/2012 uskutočnil korekciu súhrnného výkazu a priznal, že tovar uvedený v týchto faktúrach bol zapojený do vykazovania intrakomunitárnych dodaní pre Slovenskú republiku daňovníka Mirbes, s.r.o. Vykonaná kontrola preukázala, že tieto transakcie boli fiktívne, tovar v skutočnosti nebol privezený do Poľska. Jeho úlohou bolo iba prijať faktúry od slovenského daňovníka - žalobcu a vystaviť faktúry pre SK2022994413. On zarobil na tom, že prijal rozdiel medzi nákupnou cenou a predajnou cenou. Na základe uvedeného preverenia bolo zistené, že žalobca uskutočnil intrakomunitárne dodanie tovaru (bravčové polovičky a bravčové plecica) v zdaňovacom období december 2012 pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC iba v množstve 11.248 kg v celkovej sume 22.731,16 Eur, teda bolo preukázané, že žalobca nesplnil podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH deklarovaného odberateľskými faktúrami č. 20121607, 20121625, 20121633, 20121637, 20121647, 20121651, 20121663, 20121666, 20121671 a 20121673 vystavenými pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC.

6. Vychádzajúc z uvedených skutočností zistených správcom dane je podľa správneho súdu zrejmé, že žalobca nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa a že nesplnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní.

7. Vo vzťahu k uplatnenému odpočítaniu dane z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane v tejto súvislosti vykonal rozsiahle dokazovanie, a to jednak dožiadaním u miestne príslušného správcu dane Daňový úrad Košice, ktorý v odpovedi č. 5/2532202/13 zo dňa 04. júna 2013 uviedol, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. je nekontaktná, na adrese podľa obchodného registra nesídlí a nie je tam žiadna prevádzka ani kancelária, nie je tam vykonávaná reálna ekonomická činnosť spoločnosti, za obdobie august až december 2012 podala daňové priznanie po lehote, a to všetky dňom 16. mája 2013. V jednotlivých priznaniach vykazuje dodanie ako aj odpočítanie dane vo vysokých sumách, a to od 1,3 milióna až po 4,3 milióna Eur, pričom výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu je nízka daňová povinnosť. Ďalej správca dane zistil, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. vznikla 02. augusta 2012, jediným konateľom je český občan P. E.. Pred týmto dátumom sa spoločnosť nazývala SEBRIM - TRADE s.r.o. Jedinou konateľkou SEBRIM - TRADE s.r.o. bola R. U..

8. Správca dane disponoval kópiami dokumentov z Daňového úradu Košice získanými v súvislosti s výkonom kontroly na dani z pridanej hodnoty spoločnosti Mirbes, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august až december 2012 a zistil, že p. R. U. bola konateľkou spoločnosti Mirbes, s.r.o. do 02. augusta 2012, z rodinných dôvodov predala svoj obchodný podiel p. E.M.. Účtovníctvo spoločnosti sa viedlo v Prahe, nevie, kto ho robil, ani kto robil záznamy k spracovaniu daňového priznania na dani z pridanej hodnoty. Daňové priznania boli poslané každý mesiac už vyplnené na jej súkromnú adresu, ktoré opečiatkovala a zaslala na príslušný daňový úrad. Ďalej správca dane zistil, že dňa 07. augusta 2012 spoločnosť Mirbes, s.r.o. podala návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti na Okresný súd Košice I., kde bolo uvedené, že spoločnosť si neplní svoju povinnosť, nezaložila v Zbierke listín okresného súdu

riadnu individuálnu účtovnú závierku za najmenej za dve účtovné obdobia, a to v rokoch 2010, 2011, nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiadny majetok, bankové účty boli zrušené, spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelných ani nehnuteľných vecí ani iných majetkových hodnôt. Dňa 19. októbra 2012 bola konateľom spoločnosti P. E. udelená plná moc R. U. na zastupovanie tejto spoločnosti vo všetkých právnych úkonoch.

9. Ďalej z Kriminálneho úradu finančnej správy, pracovisko Košice, správca dane obdržal informáciu k subjektu P. E., z ktorej vyplynulo, že táto osoba je vedená v spise útvaru odboru daní, ktorý sa týka trestnej činnosti nesprávneho uplatňovania nadmerného odpočtu, v spise nefiguruje ako obvinený alebo podozrivý, ide však o tzv. „bieleho koňa“. P. E. vystupuje ako spoločník alebo štatutár v 15 spoločnostiach, nie je ho možné zastihnúť na žiadnej zo zistených adries, ide o osobu opakovane vyšetrovanú pre trestné činy krádeže, podvodu, prevažne hospodárske trestné činy.

10. Správca dane ďalej z odstúpenia informácií č. 5/46228632/13 zo dňa 14. októbra 2013 Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky, odborom boja proti podvodom a na základe záverov procesu určovania dane podľa pomôcok Daňovým úradom Košice spoločnosti Mirbes, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august až december 2012 zistil, že na adrese Popradská 66 sa nachádza podnikateľské centrum, ktorého správcom je spoločnosť ŠKOLPO s.r.o. Podľa vyjadrenia správcu budovy R. P. spoločnosť Mirbes, s.r.o. na tejto adrese nikdy nemala prenajaté nebytové priestory. Žiadne kancelárske priestory nevyužívala a nemala zriadenú poštovú schránku. Poštu preberala pani P. a následne, keďže si adresát poštu nevyzdvihol, odovzdala ju späť poštovej doručovateľke. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. mala založené účty v bankách, ktorých zakladateľom a disponentom bola p. R. U.. Disponentom týchto účtov od ich založenia bol aj P. M.. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiadne skladové priestory, nemala žiadny vozový park, žiadny hmotný, nehmotný majetok, skladové priestory boli prenajaté, v priestoroch spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. Nákup a predaj tovaru spoločnosťou Mirbes, s.r.o. bol realizovaný spôsobom, že nákup tovaru za účelom jeho následného predaja bol vyložený priamo na sklad odberateľovi. Dodávatelia - poľské spoločnosti mali chladiarenské vozidlá a robili prepravu do miesta určenia odberateľovi spoločnosti Mirbes, s.r.o., a to na základe priamej požiadavky odberateľa.

11. Správca dane tiež preveroval nadobudnutie tovaru spoločnosťou Mirbes, s.r.o. aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, a to u spoločností Okregowa SPOLDZIELNIA MLECZARSKA W GIZYCKU, SPOLKA JAWNA MIKULEC, CEDROB SPÓLKA AKCIJNA, MICHAL BARNACH, Poľská republika, u spoločnosti KOVAŘ plus s.r.o., Česká republika a u spoločnosti TUR J.K.J., Poľská republika. Z odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že tovar bol priamo dodávaný a doručovaný z Poľskej republiky do prevádzky HYDINA SK, s.r.o. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Všetky dodávky s miestom určenia prevádzka Slavkovská cesta 54, Kežmarok. Objednávateľom bola vo väčšine prípadov osoba menom U. L., ktorý nemá žiadny vzťah k žalobcovi a od 20. decembra 2008 je členom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. Platby boli realizované z účtu patriaceho spoločnosti Mirbes, s.r.o., ktorého disponentom bol aj P. M.. Medzi žalobcom a spoločnosťou Podtatranská hydina a.s. existuje personálne ako aj ekonomické prepojenie.

12. Správny súd poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktorý správne konštatoval, že za činnosťou spoločnosti Mirbes, s.r.o. stojí R. U., ktorá na základe plnomocenstva podľa potreby vykonáva určité účelové úkony ako preberanie pošty, vyhotovovanie faktúr, disponuje s účtami, z ktorých vyberala finančné hotovosti, uzatvárala zmluvy a pod. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od poľských dodávateľov. Vyhotovovania faktúr v mene daňového subjektu Mirbes, s.r.o. pre žalobcu bolo účelové, bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov, a to za účelom znižovania daňovej povinnosti žalobcu. Správny súd mal za to, že žalovaný reagoval na námietky žalobcu a vysporiadal sa s nimi.

13. Za nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu, že správca dane porušil prejednáciu zásadu podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a § 24 ods. 2 daňového poriadku a neumožnil

mu vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného nesporne vyplýva, že správca dane zaslal žalobcovi dňa 24. augusta 2015 oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole č. 20617298/2015 zo dňa 04. augusta 2015, teda aj informácie o vykonanom dokazovaní. Žalobca svoje právo vyjadriť sa k uvedeným zisteniam a vykonaným dôkazom nevyužil a správcovi dane nepredložil žiadne vyjadrenie.

14. Správny súd dodal, 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 súm v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následné verifikácie skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane vykonávajúcim 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.

15. Správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, ako aj obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že v danom prípade nebol porušený princíp dvojínštančnosti konania tak, ako to namietal žalobca. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní. Rozhodnutie spĺňa všetky zákonom požadované kritéria. Skutočnosť, že sa žalovaný nevysporiadal s odvolacími námietkami podľa predstáv žalobcu, nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nezákonnosti takéhoto rozhodnutia.

16. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 SSP tak, že účastníkom nárok na náhradu trov konania nepriznal, nakoľko žalobca nebol v konaní úspešný a žalovaný nemá nárok na náhradu trov konania voči žalobcovi, pretože to nemožno spravodlivo požadovať.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

18. Vyslovil názor, že správny súd mal pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného posúdiť otázku, či daňovými orgánmi vykonané dôkazy, z ktorých v predmetnej veci vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému dospeli a rovnako či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodíť a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

19. V súvislosti s tvrdením správneho súdu o personálnom a ekonomickom prepojení medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami, ako aj fyzickými osobami figurujúcimi v ich riadiacej a vlastníckej štruktúre žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/60/2017, z ktorého vyplýva, že takéto zistenie neumožňuje prijať samo o sebe záver o podvodnom konaní. Nestotožnil sa ani so záverom správneho súdu, že pri výkone daňovej kontroly bolo dokázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru, nebola vlastníkom tovaru a nevznikla jej daňová povinnosť z dodania tovaru podľa § 19 zákona o DPH. Mal za to, že otázka preukázania tejto skutočnosti je nanajvýš sporná.

20. V časti preukázania dôkazného bremena sťažovateľ opätovne poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva, že na preukázanie

opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú povinnosť správca dane. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Uvedené závery napokon vyplývajú aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004. Žalobca trval na tom, že v zmysle zákona o DPH mal povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-563/11 a uviedol, že každá obchodná spoločnosť je povinná rešpektovať práva priznané zákonom u svojich obchodných partnerov a konať tak, aby zabezpečila dostatočnú dokumentáciu o realizovaných obchodoch za súčasného zachovania dobrých obchodných vzťahov do budúcnosti a ďalšej spolupráce. Akékoľvek upodozrievané správanie vo vzťahu k obchodnému partnerovi môže byť pre ďalší obchodný styk žalobcu ako obchodnej spoločnosti ničotný. Podľa žalobcu správca dane úmyselne opomenul tvrdenia žalobcu a len stroho konštatoval, že vychádzal z odpovedí poľskej daňovej správy ohľadom poľského daňovníka bez toho, aby rozpory v jednotlivých tvrdeniach odstránil. V tejto súvislosti žalobca namietal, že sa ako kontrolovaný daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly nemohol vyjadrovať k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci MVI. Preto spochybňoval relevanciu informácií získaných na základe MVI.

21. Zastával názor, že unesenie dôkazného bremena, ktoré bolo od neho požadované, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž žalobcu, ale tiež vzbudzuje podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti sa účelovo vyberajú len tie skutočnosti, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-146/05, z ktorého vyplýva, že členským štátom je umožnené prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, tieto opatrenia sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu dane z pridanej hodnoty, pričom táto zásada vyžaduje, aby oslobodenie od dane bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality, boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Ďalej uviedol, že za rozhodujúci listinný dôkaz správca dane označil certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktorý žalobcu nepotvrďuje ako odosielateľa. Namietal, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva by bol rozhodujúcim dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Tvrdenie správcu dane preto považoval za účelové. V rámci daňového konania boli okrem certifikátov pre vnútorný obchod k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v rozhodnutiach daňových orgánov dostatočne vyhodnotené.

22. Správne mu súdu taktiež vytýkal, že na nevysporiadal s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. V tejto spojitosti dal do pozornosti viaceré rozhodnutia, napr. vo veciach C-204/13, C-368/06, C-37/95, C-255/02, C-162/07, C-425/06, C-277/09 a iné. Podľa žalobcu je nutné upozorniť na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie svedčiacie v prospech nároku daňového subjektu na odpočet DPH, ktoré sa týkajú dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany daňových orgánov. Nevysporiadanie sa s týmito požiadavkami zo strany vnútroštátnych orgánov spochybňuje zákonnosť ich postupu. S prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-439/04 a C-440/04 dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH uplatnenej týmto platiteľom, pokiaľ nebol daňový podvod spáchaný samotným platiteľom dane. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie pritom vyplýva, že ak subjekt prijme rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom, musí mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení a na svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň.

23. Ďalej žalobca uviedol, že vedená daňová kontrola nemala podklad v zákone a Ústave Slovenskej republiky a bola vedená svojvoľne, pričom absentoval tu dôvod a účel daňovej kontroly. Taktiež mal za to, že i zmiznutie účtovníctva nahlásené daňovým subjektom nie je trestným činom, ale takýto stav je nutné riešiť stanovením daňovej povinnosti podľa pomôcok. Daňové orgány nevykonali dokazovanie v potrebnom rozsahu, resp. ho vykonali tak, aby vzbudili dojem o tom, že žalobca

nesplnil zákonom stanovené podmienky na odpočet DPH. Poukázal aj na ustanovenie § 3 ods. 3 daňového poriadku, ktoré nebolo zo strany daňových orgánov rešpektované. V tejto súvislosti poukázal na to, že za činnosťou spoločnosti Mirbes, s.r.o. stojí R. U., ktorej výpovede si navzájom odporujú. Výpoveď uvedenej svedkyne, ktorá vykonávala aktívne činnosť obchodného zástupcu spoločnosti Mirbes, s.r.o. v priebehu januára 2013, dokazuje, že táto spoločnosť uskutočňovala výkon podnikateľskej činnosti.

24. Daňovým orgánom v nadväznosti na to vytýkal prekročenie medzí zákonom dovolenej správnej úvahy, keď pristúpili k hodnoteniu dôkazov bez toho, aby odstránili rozpory v získaných dôkazoch. Rovnako namietal i porušenie povinnosti spoľahlivo, presne a úplne zistiť skutočný stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov taktiež vyplýva, že na žalobcu nahliadali ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a daňového trestného činu.

25. Poukázal tiež na porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí, keď nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku v súvislosti jej prerušením z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Mal za to, že touto otázkou sa správny súd pri svojom rozhodovaní nezaoberal.

26. Záverom požiadal kasačný súd o priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti, ktorú žiadosť odôvodnil hrozbou závažnej ujmy, značnej hospodárskej a finančnej škody, ktoré budú predstavovať nenapraviteľný následok.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti považoval námietky žalobcu za nedôvodné a kasačnú sťažnosť navrhoval zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

28. Uznesením sp. zn. 2Sžfk/46/2018 zo dňa 18. júna 2020 Najvyšší súd Slovenskej republiky (ako v tom čase kasačný súd) konanie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/13/2017-220 zo dňa 14. marca 2018 postupom podľa § 100 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušil z dôvodu, že v inej veci vedenej na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018, ktorá sa týka problematiky zákonnosti dĺžky daňovej kontroly s ohľadom na prerušenie daňovej kontroly, ktoré presahuje maximálnu lehotu na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2020 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prerušil konanie o kasačnej sťažnosti a predložil prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie 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?

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

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

29. 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.

30. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená 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 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 2Sžfk/46/2018 zo dňa 24. novembra 2021 rozhodol o pokračovaní v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti Krajskému súdu v Prešove č. k. 5S/13/2017-220 zo dňa 14. marca 2018.

32. Žalobca podaním zo 10. decembra 2021 navrhol, aby kasačný súd podal ďalší návrh na konanie o prejudiciálnej otázke. Tvrdil, že rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 neodpovedá na položené otázky, a spochybňoval jeho závery. Žiadal, aby boli súdnemu dvoru položené nasledovné otázky:

- Lehoty uvedené v čl. 10 Nariadenia 904/2010 majú pre žiadaný orgán záväzný charakter alebo odporúčací charakter?
- V prípade, ak žiadaný a žiadajúci orgán neaplikujú postup v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia 904/2010, je povinný žiadaný orgán poskytnúť informácie výhradne v lehote uvedenej v čl. 10 Nariadenia 904/2010?
- V prípade, ak žiadaný orgán a žiadajúci orgán uzavru osobitnú dohodu v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, môžu lehotu na poskytnutie informácií predĺžiť o ľubovoľnú lehotu alebo len o lehotu definovanú v čl. 10 Nariadenia 904/2010?
- Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neuzavretie osobitnej dohody medzi žiadaným a žiadajúcim orgánom o predĺžení lehoty na poskytnutie informácií v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?
- Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neinformovanie žiadajúceho orgánu o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote v zmysle čl. 12 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?
- V prípade, ak žiadaný orgán prekročí odlišnú lehotu dohodnutú na základe dohody v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, takéto prekročenie je možné považovať za porušenie Nariadenia 904/2010?

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

34. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie december 2012. Rozdiel dane bol žalobcovi určený na základe neuznania odpočítania DPH z faktúr

vystavených dodávateľom Mirbes, s.r.o. za nákup bravčových polovičiek, hovädzích štvrtí, vajec a bravčových vnútorností v celkovej výške 646.642,25 Eur, z toho DPH vo výške 107.773,71 Eur. Výrok rozhodnutia správcu dane, potvrdeného rozhodnutím žalovaného, bol postavený na závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane z tuzemského dodania tovaru deklarovaným dodávateľom Mirbes, s.r.o., a to aj napriek tomu, že správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval a urobil si záver aj o žalobcom deklarovanom intrakomunitárnom dodaní tovaru do Poľska pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC. Preto pre posúdenie danej veci bolo v relevantné sa vysporiadať len so závermi daňových orgánov a správneho súdu týkajúce sa nároku žalobcu na odpočítanie dane z dodania tovaru od deklarovaného dodávateľa Mirbes, s.r.o. nakoľko len na ich základe bolo vykonané určenie rozdielu dane.

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

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

37. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

38. 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.

39. 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 pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

40. 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.

41. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

42. 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.

43. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

44. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, 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.

45. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53).

46. Na základe uvedeného možno konštatovať, že správca dane nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní.

47. Pre účely § 49 ods. 1 a 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 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 samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti, prípadne len existencia tovaru, ktorý je predmetom deklarovaného obchodu.

48. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. I. ÚS 241/07-44 vyjadril názor, 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 služieb (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.

49. V daňovom konaní je teda povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

50. Kasačný súd po preskúmaní dôvodov kasačnej sťažnosti vo vzťahu k právnym záverom správneho súdu vysloveným v napadnutom rozsudku musel konštatovať, že u žalobcu nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, keď z dôkazov obstaraných správcom dane vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť (viď napr. zistenia správcu dane opísané v bode 8 tohto rozhodnutia), a teda nebola vlastníkom dodaného tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, t. j. nevznikla jej daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH v súvislosti s dodávkou tovaru pre žalobcu. Všetky skutočnosti zistené daňovými orgánmi nasvedčujú záveru, že tovar bol dodávaný priamo od dodávateľov z Poľska tuzemským odberateľom s tým, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. vystupovala len ako „umelo vytvorený medzičlánok“ za účelom vytvorenia takých podmienok, ktoré by žalobcovi umožňovali uplatnenie nároku na odpočítanie dane za umelo deklarované dodávky tovaru z tuzemska. Daňové orgány zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom predostreli svoje úvahy, ktoré ich viedli k záveru, že dodávateľská spoločnosť Mirbes, s.r.o. v skutočnosti nevykonávala ekonomickú činnosť a dodávky tovaru žalobcovi boli deklarované (iba formálne) predloženými dokladmi bez reálneho základu za účelom získania daňovej výhody.

51. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s námietkou žalobcu, že za východiskový dôkaz správcu dane označil, resp. považoval certifikáty pre obchod vo vnútri spoločenstva s tým, že v rámci daňového konania boli okrem týchto dôkazov k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v rozhodnutiach daňových orgánov vyhodnotené. V tejto súvislosti je nutné uviesť, že dokazovanie vykonané daňovými orgánmi nebolo obmedzené len na žalobcom uvádzané dôkazné prostriedky a už vôbec sa nemožno stotožniť s tým, že by ich v napadnutých rozhodnutiach hodnotili ako kľúčové, či rozhodujúce pre posúdenie veci. Daňové orgány okrem uvedeného vychádzali aj z ďalších dôkazov/zistení, či už z výsluchov svedkov, miestnych zisťovaní, žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, žiadostí o súčinnosť príslušných štátnych orgánov, ktoré hodnotili nielen jednotlivo, ale i vo vzájomných súvislostiach. Uvedené platí aj vo vzťahu k zisteniam daňových orgánov týkajúcich sa personálneho a ekonomického prepojenia spoločností zainteresovaných do deklarovanych obchodov (viď bod 11 tohto rozhodnutia). V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/60/2017, z ktorého vyplýva, že takéto zistenie neumožňuje prijať samo o sebe záver o podvodnom konaní, avšak v danom prípade išlo len o jedno z viacerých zistení daňových orgánov podporujúcich ich závery o umelom začlenení Mirbes, s.r.o. do reťazca dodávok tovaru poznačených podvodným konaním.

52. Rovnako je potrebné zmieniť, že zistenia daňových orgánov viažuce sa k dodávateľskej spoločnosti Mirbes, s.r.o. (napr. nekontaktnosť či absencia účtovných dokladov) neboli pripísané na ťarchu žalobcu tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, keďže ich preukázanie správcu dane od žalobcu nevyžadoval. Táto okolnosť bola vyhodnocovaná v kontexte nárokov na žalobcu ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní.

53. V súvislosti s námietkou žalobcu, ktorou poukazoval na jeho neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom kasačný súd poukazuje na to, že jednotlivé zistenia správcu dane vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o reálnosti deklarovanych dodávok tovaru. Napadnuté rozhodnutia daňových orgánov však neboli založené iba na spochybnení žalobcom predložených dôkazov, ale žalovaný a napokon i správny súd dospeli k záverom nasvedčujúcim tomu, že deklarované obchody vykazovali znaky podvodných transakcií práve v súvislosti s postavením spoločnosti Mirbes, s.r.o. ako umelo vytvoreného medzičlánku v reťazci dodávok tovaru, ktorý mal žalobcovi umožniť profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane. Pokiaľ sa žalobca odvolával na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa podvodného konania (aj keď primárnym dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru v zmysle zákona o DPH) majú za to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje daňové orgány, žiadnym spôsobom nespochybnil závery vyplývajúce z rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko tieto boli podporené jednotlivými dôkazmi a náležite vyhodnotené.

54. Aj v prípade, ak by žalovaný uznal, že žalobcom deklarovaný dodávateľ zrealizoval dodávku tovaru tak, ako bola žalobcom deklarovaná, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve s ohľadom na žalobcom citovanú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na podvodnom konaní, o ktorom (s poukazom na zistenia daňových orgánov týkajúce sa previazanosti či dokonca vzájomnej koordinácie dotknutých daňových subjektov) žalobca musel mať vedomosť. Podstata tohto podvodného konania pritom spočívala vo vytvorení umelého medzičlánku zdaniteľného obchodu (Mírbes, s.r.o.), ktorý si nespĺnil svoju daňovú povinnosť - neodviedol daň a ďalší daňový subjekt (žalobca) si ju naopak odpočítal, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam, riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti.

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

56. Správca dane si v súvislosti s preverovaním deklarovaného dodania tovaru žalobcovi a jeho pôvodu z iného členského štátu Európskej únie plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane. Išlo o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie napr. o pôvode tovaru dodaného žalobcovi deklarovaným dodávateľom Mírbes, s.r.o. a pod. Medzinárodná výmena informácií bola v danom prípade realizovaná na základe Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 07. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 prepracované znenie), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Jeho účelom je stanoviť pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Správca dane v žiadostiach o MVI žiadal preveriť okolnosti deklarovaných obchodov, pričom od dožiadaného správcu dane nepožadoval konkrétny spôsob získania informácií, napr. prostredníctvom svedeckých výpovedí. Formu a spôsob zaobstarania požadovaných informácií volil správca dane z iného členského štátu, ktorý postupoval podľa právnych predpisov platných na území dožiadaného štátu. Ako správne konštatoval správny súd (viď bod 13 tohto rozhodnutia), správca dane umožnil žalobcovi oboznámiť sa so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, vrátane informácií z MVI, pričom žalobca svoje právo vyjadriť sa k uvedeným zisteniam a vykonaným dôkazom nevyužil a správcovi dane nepredložil žiadne vyjadrenie.

57. Za nedôvodnú kasačný súd považuje námietku žalobcu o porušení dvojinštančnosti konania v daňovom konaní. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie, ktorého výsledkom bolo vydanie rozhodnutia správcu dane, bolo vykonané príslušným správcom dane v prvom stupni, pričom žalovaný na základe odvolania žalobcu rozhodol ako odvolací orgán v druhom stupni a pri svojom rozhodnutí vychádzal nielen z obsahu odvolania žalobcu, ale rovnako tak z obsahu celého administratívneho spisu a v ňom obsiahnutých zistení správcu dane (§ 74 ods. 2 daňového poriadku). Žalobca navyše túto námietku žiadnym konkrétnym spôsobom nerozvedol, preto kasačný súd nevidel dôvod bližšie sa ňou zaoberať.

58. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o

medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd poukazuje na vyššie uvedené uznesenie o prerušení kasačného konania (viď bod 28 tohto rozhodnutia) a rovnako tak rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 (viď bod 29 tohto rozhodnutia). Súdny dvor Európskej únie dospel k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že v prejednávanej veci v súvislosti s námietkou dĺžky lehôt počas ktorých boli zabezpečované podklady rozhodnutia cestou žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov ako takých.

59. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodný návrh na opätovné prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok (bod 32 tohto rozhodnutia) zo dňa 10.12.2021 Súdneho dvora Európskej únie Kasačný súd nepovažuje zodpovedanie žalobcom formulovaných otázok Súdny dvorom za nevyhnutné pre vydanie svojho rozhodnutia. Podanie žalobcu posúdil v zmysle § 55 ods. 3 SSP ako návrh na prerušenie konania a tento podľa § 25 SSP v spojení s § 162 ods. 3 CSP zamietol.

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

IV.

Záver

61. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol. Vychádzal pritom tiež zo záverov obsiahnutých v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022 týkajúcom sa skutkovo a právne podobnej veci, v ktorej išlo na strane žalobcu (sťažovateľa) o totožný daňový subjekt.

62. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trov nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

63. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.