

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/37/2021
Identifikačné číslo spisu: 8018200073
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200073.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Podtatranská hydina a.s., so sídlom v Kežmarku, Slavkovská cesta 54, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: kvasňovský & partners advokáti s.r.o., so sídlom v Bratislave Dunajská 2317/32, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného číslo: 102306470/2017 zo dňa 6. novembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/7/2018 zo dňa 25. októbra 2018, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh sťažovateľa na prerušenie konania o kasačnej sťažnosti z a m i e t a .

II. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

III. Účastníkom konania sa právo 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102306470/2017 zo dňa 6. novembra 2017 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 104522969/2016 zo dňa 21. decembra 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 268 205,35 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že tento pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane sa v prvom rade musel vysporiadať so žalobnou námietkou žalobcu, že zo strany žalovaného, ako aj správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality, keď správca dane v daňovej kontrole mal prekročiť zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania informácií na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií správcom dane.

3. Ako uviedol správny súd, lehoty na poskytovanie informácií v rámci podávania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sú upravené v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti daní z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie“). Podľa bodu 25 citovaného nariadenia, lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu. V zmysle článku 10 oddiel 2 nariadenia, - lehota na poskytovanie informácií - žiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac. Podľa ustanovenia článku 12 oddiel 2 nariadenia, pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

4. Správny súd považoval žalobnú námietku o nedodržaní zákonnej lehoty pri výkone daňovej kontroly za nedôvodnú. Argumentoval, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016-20, v ktorom ústavný súd konštatoval nasledovné: „Argumentácia sťažovateľky opierajúca o judikovaný precedenčný právny názor však opomína jeho dôležité pozadie dané dogmatikou základných práv a slobôd. Ústavný súd totiž v odôvodnení tohto nálezu zdôraznil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov).“ Z citovanej právnej vety i časti odôvodnenia minulého nálezu je zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Naznačuje to aj podmienka vyjadrená v právnej vete analyzovaného nálezu ústavného súdu, podľa ktorej trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy. I samotnou sťažovateľkou argumentačne použitý nález ústavného súdu teda predpokladá skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje. V náleze zo dňa 29. júna 2010 bol za takú okolnosť označený subjektívny postoj kontrolovaného daňového subjektu prejavujúci sa navonok nesúčinnosťou. V sťažovateľkinej veci je síce situácia z uvedeného hľadiska v podstate ešte jednoduchšia. Medzi účastníkmi konania pred ústavným súdom totiž nie je sporné, že v období medzi začatím opakovanej daňovej kontroly (17. augusta 2009) a jej ukončením (14. februára 2012) sa vyskytol časový úsek (od 11. mája 2010 do 09. novembra 2011), počas ktorého bola sporná daňová kontrola právoplatne prerušená. Bez zreteľa na to, či prerušenie tejto daňovej kontroly rešpektovalo skutočnú predstavu zákonodarcu vyjadrenú v tom čase v nie celkom jednoznačnej legálnej formulácii

podmienok prerušenia daňového konania (i daňovej kontroly) ústavný súd zdôrazňuje, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od sťažovateľky práve tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jej základných práv a slobôd. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“ Ďalej ústavný súd konštatoval, že práve zákonnosť protokolu z opakovanej daňovej kontroly bola v konaní o žalobe sťažovateľky podstatným determinantom kvality žalovaných postupov i rozhodnutí správcu dane i finančného riaditeľstva. Samotné prerušenie daňovej kontroly takýto význam pre súdny prieskum žalovaného postupu a rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa názoru ústavného súdu z uvedených dôvodov nemalo. Len marginálne tu ústavný súd dodáva, že prieskum zákonnosti sťažovateľkou kritizovaného prerušenia daňovej kontroly, ktorý by vykazoval reálnu ústavnoprávnu dimenziu, by prichádzal do úvahy v iných typoch konania v správnom súdnictve (ochrana pred nečinnosťou správcu dane)... Ešte raz ústavný súd zdôrazňuje, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobiť obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správcu dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejme, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavné právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku a preto nie sú samy osebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

5. S poukazom na obsah vyššie uvedeného uznesenia ÚS SR, správny súd uviedol, 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 zo strany žalobcu vykonané nebolo. Správny súd je toho názoru, že zo strany daňových orgánov nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobcu, a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

6. Žalobca v žalobe spochybňoval zákonnosť vykonaného dokazovania využitím inštitútov miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane aj v rámci medzinárodnej výmeny. Správny súd v tejto súvislosti poukázal, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a medzinárodná výmena informácií 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, k nim má právo sa vyjadrovať, navrhovať dôkazy, rovnako má právo vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Z judikatúry Súdneho dvora napr. rozsudok vo veci C-276/12 vyplýva... „právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. november 2006, a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil. Smernica 77/799/ zmenená a doplnená smernicou 2006/98, neupravuje otázku, za akých podmienok môže daňovník spochybniť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani neustanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie“.

7. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného ďalej 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 doručeným rozhodnutím o prerušení

kontroly z 25. septembra 2013 a 22. októbra 2014, v ktorých mu správca dane oznámil dôvod prerušenia daňovej kontroly. Taktiež správca dane vyzýval žalobcu, aby sa vyjadril ku skutočnostiam týkajúcich sa dodávateľských faktúr od spoločností MÍRBES s.r.o., tiež požadoval od žalobcu, aby sa vyjadril k odberateľským faktúram pre spoločnosť SPÓLKA JAWNA. Nemožno sa preto stotožniť 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 (písomné vyjadrenie zo dňa 10.04.2015) a vyjadroval sa k skutočnostiam, na ktoré bol správcom dane písomne vyzvaný. Tvrdenie žalobcu, že žiadnym spôsobom nebol informovaný zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach, je podľa názoru správneho súdu účelové.

8. Správny súd sa nestotožnil so žalobnou námietkou žalobcu, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpoveďami H. T., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o.. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporné, že žalovaný, ako i správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadavali s vykonaným dokazovaním a to aj s výsluchom svedkyne H. T.. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplynulo, že správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trval žalobca a to vykonanie vypočutia svedka H. T.. Správca dane aj žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch H. T. 15. októbra 2013 a 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 H. T. 2. júla 2015 zo zápisnice č. 20452768/2015, ktorú aj vyhodnotili Správcom dane a žalovaným bolo konštatované, že po vykonaní vypočutia H. T. nemali pochybnosti o vykonaných dôkazoch, ktoré preukazovali, že H. T. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru.

9. Z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií 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 s účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o., čo T.. W. pri ústnom pojednávaní 8. marca 2016 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 z 30. apríla 2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia H. T. ako aj žalobcu, pričom po vyhodnotení 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. nebol jediným, ale jedným z množstva dôkazov na preukázanie uvedeného záveru.

10. K námietke žalobcu ohľadom vykonania výpovede svedkyne H. T. z 15. októbra 2013 s dôrazom na ustanovenie § 25 Daňového poriadku, správny súd vyhodnotením zistených skutočností dospel k záveru, že správca dane pri zabezpečovaní výsluchu H. T. ako svedka konal v súlade s Daňovým poriadkom a o každom úkone žalobcu riadne a bezodkladne upovedomil. Podľa názoru súdu ani opakovanie výsluchu H. T. by neprivedilo pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie a to s prihliadnutím na výsledky rozsiahleho dokazovania správcu dane.

11. K námietkam žalobcu vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov správcom dane a žalovaným a k zistenému skutkovému stavu správny súd dôvodí tým, 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.

12. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú žalobnú námietku žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s jeho námietkami uvedenými proti rozhodnutiu správcu dane, pretože uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutia. Správny súd poukazuje na

konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok z 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. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí zároveň odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov a pri aplikácii právnej úpravy.

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

14. Ustanovenie § 43 zákona o DPH určuje základný princíp fungovania dane pri dodaní tovaru z jedného členského štátu, ak sú na obchode zúčastnení podnikatelia - dodávateľ a odberateľ, z ktorých dodávateľ je identifikovaný pre DPH v štáte dodania tovaru a odberateľ je identifikovaný pre DPH v štáte nadobudnutia tovaru - ide o intrakomunitárne dodanie tovaru. Za intrakomunitárnu dodávku tovaru môžeme označiť len takú, ktorá je spojená s prepravou. Správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a zároveň všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa 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 Poľskej republiky 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 tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobkyni vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na ust. § 8 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, t.j. dňom nadobudnutia tovaru, nakoľko miesto dodania tovaru je tuzemsko.

15. V tejto súvislosti správny súd dal do pozornosti rozsudok ESD vo veci C-184/05 (bod 26), z ktorého vyplýva:... „dôkazné bremeno vzniku nároku na zrušenie alebo oslobodenie z daňovej povinnosti znáša osoba, ktorá sa domáha uplatnenia takéhoto práva uvedeného v rámci obmedzení práva Spoločenstva. Okrem toho z hľadiska uplatnenia článku 28c A písm. a/ prvého odseku siedmej smernice, znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že boli splnené podmienky oslobodenia uvedené v bode 23 tohto rozsudku (t.j. ...aby právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania)“.

16. Ustanovenie § 24 Daňového poriadku zakotvuje, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.04.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011).

17. Daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočet dane bol žalobcom uplatnený v rozpore so zákonnými

podmienkami upravenými v § 49 a § 51 zákona o DPH. 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 oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.

18. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku 30. januára 2013 sp. zn. 8Sžf/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. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhne alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 z 2. decembra 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.

19. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym, pričom táto zásada umožňuje, ale súčasne aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktúr, teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať, a za správnosť ktorých zodpovedá.

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

21. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že žalovaný, ako aj správca dane odôvodňovali svoj postup a rozhodnutia výlučne tým, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. je nekontaktná. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti v čase realizovania dodávky tovaru. V prípade spoločnosti Mírbes, s.r.o. správca dane preveroval túto spoločnosť formou dožiadania č. 9712402/5/1746921 zo 6. mája 2013, kde z odpovedí na toto dožiadanie zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, na adrese podľa obchodného registra nesídlí, nie je tam žiadna prevádzka ani kancelária a nie je tam vykonávaná reálna ekonomická činnosť spoločnosti. Za mesiac december 2012 podala táto spoločnosť daňové priznanie, v ktorom vykázala daňovú povinnosť vo výške 1 256,99 eura. Tento daňový subjekt vykazuje veľké obraty na vstupe a výstupe, ale výsledkom je nízka daňová povinnosť.

Odborom boja proti podvodom FR bola správcovi dane postúpená informácia č. 5/46228632/13 zo 14. októbra 2013, z ktorej vyplýva, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. na adrese Popradská 66, reálne žiadne kancelárske priestory nevyužívala a nemala tam zriadenú poštovú schránku. Poštu preberala pani L. a následne, keď si adresát poštu nevyzdvihol, odovzdávala ju späť poštovej doručovateľke. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. mala založené tri účty v bankách, pričom zakladateľom a disponentom týchto účtov bola p. H. T. a v prípade dvoch účtov aj T.. L. W., štatutárny zástupca žalobcu. Ďalej vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. si správca zadovážil ďalší dôkaz a to z Okresného súdu Košice I., ktorý mu bol doručený 12. februára 2015, ktorý obsahoval návrh na zrušenie tejto obchodnej spoločnosti zo 7. augusta 2012, ktorý na Okresný súd Košice I. podal konateľ spoločnosti Mirbes, s.r.o. L. G.. V tomto návrhu konateľ uviedol, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti sú zrušené, spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelých ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt. Spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I. riadnu individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe a to v rokoch 2010 a 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f/ Obchodného zákonníka. Na dôkaz, že nemá žiaden majetok, predložil potvrdenie o zrušení účtov spoločnosti Mirbes, s.r.o., z čoho jednoznačne vyplýva, že v mesiaci december 2012 spoločnosti Mirbes, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.

22. Záverom správny súd uviedol, že žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobkyne odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol a o náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

23. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

24. Sťažovateľ v princípe zotrval na svojej argumentácii, ktorú uviedol v konaní pred správnym súdom. S poukazom na judikatúru NS SR (R 34/2001, 6Sžo/207/2010, 4Sž/136/99) uviedol, že žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci; spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci; prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy; rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom; nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi; nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti; 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 pre 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.

25. Sťažovateľ videl neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci 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 správca 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.

26. Ďalej tvrdil, že 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.

27. Ďalej v časti námietky o nedôvodnom prenesení dôkazného bremena na sťažovateľa poukazoval najmä na rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, Sžf 82/2007 a závery Nejvyššího správního soudu České republiky, sp. zn. 5Afs 131/2004. Naďalej zotrval na tom, že v zmysle zákona o DPH svoj nárok na odpočet riadne preukázal relevantnými dôkazmi. Ak správne orgány chceli spochybníť 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 zdaniateľného 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.

28. Sťažovateľ mal 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.

29. K jednotlivým dokladom, na ktorých boli založené rozhodnutia správnych orgánov 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.

30. Sťažovateľ taktiež poukázal na vydanie rozhodnutí údajne 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 (napr. porušenie zásady voľného hodnotia dôkazov, prihliadanie na údajne nezákonné dôkazy a pod.). 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.

31. Podľa názoru sťažovateľa, napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci trpia vadami nepreskúmateľnosti a ich vydaniu predchádzalo nedostatočné zistenie skutkového stavu. Ani správny

súd nesmie byť podľa SSP bezvýnimočne 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 obmedzil na pomerne doslovný opis skutkového stavu predložený správcom 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 nevinny.

32. 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. Správny súd sa postavil do role obhajcu žalovaného a správcu dane a v odôvodnení sa snažil 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 Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/57/2017, ktorým 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 „nárazník“, „známky účelovosti s cieľom získania daňovej výhody“, „účelové vystavovanie faktúr“, ktorých aplikáciu neodôvodnili.

33. 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 51. 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 dožiadany 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.

34. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ rôznou argumentáciou namietal porušenie princípu proporcionality. Postup správcu dane, ktorým zvykne inštitút prerušenia daňovej kontroly zneužívať na jej predĺžovanie 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.

35. 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. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III.

Konanie pred kasačným súdom

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

37. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove, ktorým postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (Daňový poriadok) rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Prešov č. 104522969/2016 z 21. decembra 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane vyrubil rozdiel dane v sume 268 205,35 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012 daňovému subjektu Podtatranská hydina a.s., so sídlom v Kežmarku, Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok potvrdil.

38. Kasačný súd sa po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov), sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi správneho súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

39. 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.

40. Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku správca dane daňové konanie môže preveriť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

41. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

42. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

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

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

45. 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.

46. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ síce v kasačnej sťažnosti prezentoval kasačné body na rozsahovo veľkom množstve strán, avšak je nevyhnutné podotknúť, že ich obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdenými vecami až zjavne nesúvisiaci. Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi tvrdeniami 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.

47. Zhodné stanovisko zaujal kasačný súd aj k všeobecnému konštatovaniu o nedostatočne zistenom skutkovom stave, či nezaobraní 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). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudku správneho súdu.

48. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa namietaného nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021, ECLI:EU:C:2021:786, pričom rozhodovanie o tejto prejudiciálnej otázke bolo aj dôvodom prerušenia konania v súdených veciach. Súdny dvor Európskej únie dal na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky nasledovnú odpoveď: „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 dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Kasačný súd odkazuje na tento výklad nariadenia, ktorý považuje za záväzný z dôvodu príslušnej právomoci Súdneho dvora. 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.

49. Z dôvodov vyššie uvedených preto kasačný súd preto nevidí ani dôvod iniciovať ďalšie konanie o prejudiciálnych otázkach, ako to navrhol sťažovateľ, keď výklad Súdneho dvora je dostatočným základom na posúdenie dotknutého sťažnostného bodu.

50. Kasačný súd ku sťažovateľovej námietke proti jeho zaťažovaniu dôkazným bremenom uvádza, že je zrejmé, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie a urobil spolu so žalovaným dôkladné vyhodnotenie dôkazov. Kasačný súd zdôrazňuje, 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 správny súd, že označení dodávateľia plnili funkciu „nárazníka“, ktorý umožnil sťažovateľovi profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane, pričom deklarovaní dodávateľia nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, a podľa správneho súdu ani nenadobudli tovar a tento nedodali sťažovateľovi.

51. Pokiaľ 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, kasačný súd poznamenáva, že sťažovateľ tým nijako nespochybnil závery z preskúvaných rozhodnutí, pretože tie sú podložené práve dôkazmi a ich vyhodnotením.

52. Ďalej v tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že 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.

53. Za irelevantné a absolútne nepodložené považoval kasačný súd námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľa. Kasačný súd sťažovateľom prezentované sťažnostné body nepresvedčili o nezákonnosti napadnutých rozsudkov, preto konštatuje, že kasačná sťažnosť ako nedôvodnú zamietla.

54. Sťažovateľom tvrdené spochybnenie vybraných dôkazov sa kasačnému súdu nejaví ako účelové a vo veci nevzhladol ani porušenie princípu dvojinstančnosti konania, keď je nepochybné, že o odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný (ako odvolací orgán).

55. Kasačný súd má z administratívneho spisu za zrejmé, že skutkové okolnosti veci boli orgánmi verejnej správy dostatočne zistené, v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania nedochádzalo k nezákonnému prenášaní dôkazného bremena na sťažovateľa, a to ani v kontexte rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ, resp. Európskeho súdneho dvora.

56. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú relevantné a neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. Odôvodnenie rozsudku správneho súdu je dostatočne podrobné a správny súd v ňom reaguje na všetky podstatné okolnosti súvisiace s predmetom konania, resp. s podstatnými námietkami sťažovateľa.

58. Záverom kasačný súd uvádza, že v priebehu konania o podanej kasačnej sťažnosti, sťažovateľ podaním z 21. novembra 2019 doručeným kasačnému súdu 27. novembra 2019 požiadal o prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. a/ a písm. c/ SSP. Sťažovateľ sa domáhal toho, aby kasačný súd položil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky vymedzené v predmetnej žiadosti a súčasne formuloval návrh na prerušenie konania. V návrhu na prerušenie konania sťažovateľ uviedol osem otázok (označených ako a) až h)), pričom ich podstata spočívala primárne v zistení právnej povahy lehôt (pre realizáciu MVI) a právnych následkov ich prekročenia, resp. nedodržania.

59. Opätovne sťažovateľ listom z 30. marca 2020 doručením do podateľne kasačného súdu 2. apríla 2020 požiadal o prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. a/ a § 100 ods. 2 písm. a/ SSP odkazujúc na to, že iný senát kasačného súdu sa obrátil na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnymi otázkami relevantnými aj pre súdenu vec.

60. V konaní pred Súdnym dvorom Európskej únie, ktoré bolo dôvodom prerušenia konania o kasačnej sťažnosti na základe druhého návrhu na prerušenie konania, Súdny dvor Európskej únie hodnotil právnu povahu lehôt (na realizáciu MVI) a dopady ich nedodržania, resp. prekročenia, pričom tieto závery boli relevantné aj pre súdenu vec. Najmä z uvedeného dôvodu potom kasačný súd návrhu sťažovateľa na predloženie predbežných otázok súdnemu dvoru nevyhovet a zamietol tento jeho pôvodný návrh na prerušenie konania, keď dospel k záveru, že pre rozhodnutie vo veci nie je potrebné obracať sa s predbežnou otázkou na Súdny dvor EÚ. Uvedené je v konečnom dôsledku súladné aj s

procesným postupom iných senátov kasačného súdu v obdobných veciach (napr. rozsudok NS SR - sp. zn. 1Sžfk/16/2019 z 28. februára 2022, alebo rozsudok NSS SR 10Sžfk/39/2019 z 28. júna 2022).

61. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada dôvodne vynaložených trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP, § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.