

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/13/2020
Identifikačné číslo spisu: 8017200840
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8017200840.3

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): O.. C. G., s miestom podnikania 505, 065 11 Nová Ľubovňa, IČO: 37 164 996 (podnikateľská činnosť ukončená ku dňu 31.12.2013), právne zastúpená KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102155101/2017 zo dňa 11.10.2017 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 100202033/2017 zo dňa 02.02.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/62/2017 zo dňa 22.11.2018, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/62/2017 zo dňa 22.11.2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2010, vykonanej u žalobkyne, vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 100202033/2017 zo dňa 02.02.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalobkyňu vyrubil rozdiel v sume 28.660,66 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010.

2. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobkyňa porušila § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 a § 69 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobkyňa

si v zdaňovacom období jún 2010 uplatnila nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH z Poľskej republiky od dodávateľa tovaru SPOLKA JAWNA MIKULEC v hodnote 222.283,63 eur, DPH 19% 42.233,89 eur. Správca dane preveril nadobudnutie tovaru prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) žiadosťou č. 9712401/5/3242860/2012 zo dňa 26.11.2012. Správca dane obdržal konečnú odpoveď dňa 09.06.2014, v ktorej Poľská daňová správa uviedla, že faktúry č. 215,216,217,225,225,235 a 241 z roku 2010 nedokumentujú skutočné transakcie - išlo o fiktívne transakcie a vecné plnenie z týchto faktúr vo výške 217.544,43 eur nenastalo. Z toho následne vyplynulo neuznatie uplatneného práva na odpočítanie dane.

3. Žalobkyňa v zdaňovacom období jún 2010 vykázala dodanie tovaru s oslobodením od dane od iného členského štátu EÚ podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pre nadobúdateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC a pre nadobúdateľa FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA. Správca dane preveril dodanie tovaru MVI žiadosťou č. 9712401/5/3242860/2012 zo dňa 26.11.2012 a žiadosťou č. 9712401/5/3427629/2012 zo dňa 26.11.2012. Správca dane obdržal konečnú odpoveď na žiadosť ohľadom odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC dňa 09.06.2014. V odpovedi poľských daňových orgánov je uvedené, že faktúry v hodnote 149.439,43 eur (č. 1001387, č. 1001709 a č. 1001711) nedokumentujú skutočné transakcie - boli tam fiktívne transakcie. V konečnej odpovedi, týkajúcej sa žiadosti ohľadom odberateľa FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, O. O., poľské daňové orgány uviedli, že na základe výsledku daňovej kontroly bolo zistené, že poľský daňovník neuskutočnil intrakomunitárne nadobudnutia tovaru od slovenského daňovníka v mesiaci jún 2010. Na základe uvedeného vyplynulo, že žalobkyni nevzniklo v kontrolovanom zdaňovacom období oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH.

4. Správca dane v rozhodnutí uviedol, že počas daňovej kontroly bolo jednoznačne preukázané, že k dodaniu deklarovaného tovaru mäsa v celkovej hodnote 179.506,29 eur v zmysle § 43 zákona o DPH údajným odberateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, O. O. a SPOLKA JAWNA MIKULEC v kontrolovanom zdaňovacom období nedošlo. Poľskou daňovou správou bolo zistené, že tovar deklarovaný na faktúrach vystavených pre uvedené daňové subjekty nebol odoslaný a prepravený na územie Poľskej republiky, t. j. fyzicky neopustil územie Slovenskej republiky. Poľský odberateľ SPOLKA JAWNA MIKULEC potvrdil existenciu fiktívnych transakcií na faktúrach vystavených žalobkyňou a odberateľ FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, O. O. pri kontrole poskytol vysvetlenie, že v mesiaci jún 2010 neuskutočnil intrakomunitárne nadobudnutie od žalobkyne. Žalobkyňa tak nespĺnila podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane z dodania tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane v rozhodnutí taktiež uviedol, že intrakomunitárne dodanie tovaru nebolo preukázané ani výsluchom svedkov, ktorých navrhla žalobkyňa, a to vodičmi, ktorí vypovedali, že mäso v roku 2010 vyviezli iba jedenkrát do Poľska, niekde blízko hraníc a tovar rozvážali len na území Slovenskej republiky. Svedok O.. G. síce vo výpovedi uviedol, že bol skoro pri každej nakládke tovaru, ktorý mal byť vozený do Poľskej republiky, ale žalobkyňou nebol predložený žiadny hodnoverný dôkaz, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, konkrétne odberateľom O. O. a SPOLKA JAWNA MIKULEC.

5. Správca dane uviedol, že na základe vykonaných dôkazov sa nepreukázalo, že predmetný tovar opustil územie Slovenskej republiky, bol prepravený predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet z tuzemska do iného členského štátu, že sa dostal do dispozície označeného odberateľa a že tento odberateľ v inom členskom štáte nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Nepreukázalo sa teda skutočné dodanie tovaru odberateľovi so sídlom v inom členskom štáte EÚ (v Poľsku), preto správca dane nepovažoval tieto dodávky za dodávky oslobodené od DPH, keď tieto neopustili územie Slovenskej republiky, a preto neboli splnené podmienky oslobodenia.

6. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 100202033/2017 zo dňa 02.02.2017 podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutím č. 102155101/2017 zo dňa 11.10.2017 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

7. Žalovaný označil námietky žalobkyne uvedené v odvolaní za neopodstatnené a svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že správca dane vypracoval z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie

obdobie roku 2010 protokol č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobia január, február, september a december 2010, v ktorých nezistil porušenie právnych predpisov a protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobia marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, október 2010 a november 2010, v ktorých zistil porušenia právnych predpisov. Protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 zaslal správca dane žalobkyni spolu s výzvou na vyjadrenie, pričom nasledujúci deň po doručení protokolu a výzvy, sa začalo vyrubovacie konanie, ktoré sa skončilo dňom doručenia rozhodnutia žalobkyni.

8. Žalovaný poukázal na to, že námietky žalobkyne, uvedené v odvolaní sú takmer identické s námietkami v predchádzajúcich vyjadreniach žalobkyne a neobsahujú nové skutočnosti ani nové dôkazy k zisteniam správcu dane. Námietky žalobkyne, že správca dane porušil § 24 ods. 2 a § 3 ods. 3 daňového poriadku, keď považoval odpoveď Poľskej daňovej správy o fiktívnych transakciách za jednoznačný dôkaz, označil žalovaný za nedôvodné a uviedol, že správca dane nemal zákonnú možnosť ani dôvod spochybňovať poskytnuté informácie, pretože k prijatému záveru došiel na základe vyhodnotenia všetkých získaných dôkazov. Taktiež označil za nedôvodné námietky žalobkyne, podľa ktorej správca dane porušil § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, keď jej uprel právo vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a uviedol, že žalobkyni (jej splnomocnenému zástupcovi) predložil k nahliadnutiu všetky doklady súvisiace s ukončenou kontrolou a umožnil jej vyjadriť sa k priebehu daňovej kontroly. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyňa využila zákonnú možnosť vyjadriť sa k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole, k záverom uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní pri prerokovaní jej návrhov a námietok vo vyrubovacom konaní, v ktorom správca dane doplnil dokazovanie v zmysle jej návrhu.

9. Žalovaný skonštatoval, že správca dane nepovažoval za dôvodné vykonať navrhované vypočítanie svedka O. O., keď preverenie Poľskou daňovou správou považoval za dostatočne preukázané. Žalovaný poukázal na to, že odberateľ síce najprv potvrdil dodanie tovaru, avšak po začatí daňovej kontroly poprel, že mu žalobkyňou bol dodaný tovar a z tohto dôvodu opravil aj súhrnný výkaz za kontrolované obdobie. Vzhľadom na uvedené, námietku žalobkyne o nedostatočnom preklade považoval žalovaný za irelevantnú. Poukázal na to, že vývoz tovaru do iného členského štátu nepotvrdili ani vodiči motorových vozidiel, ktorých na návrh daňového subjektu správca dane vypočul.

10. Žalovaný napokon označil za neopodstatnenú námietku žalobkyne o nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku a námietku, že odpovede o žiadosti o výmenu daňových informácií neboli doručené správcovi dane do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje nariadenie Rady č. 904/2010 zo dňa 17.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady č. 904/2010“). Poukázal na § 61 daňového poriadku, ktorý umožňuje prerušiť daňovú kontrolu a uviedol, že lehoty na výmenu informácií boli ustanovené na účel zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov a s ich nedodržaním citované nariadenie nespája žiadne právne dôsledky. Žalovaný zároveň uviedol, že nesprávny postup zahraničnej daňovej správy by nemal byť pripísaný na ťarchu Finančnej správy Slovenskej republiky.

II.

Konanie pred krajským súdom

11. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 102155101/2017 zo dňa 11.10.2017 podala žalobkyňa v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhla, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 102155101/2017 zo dňa 11.10.2017 a rozhodnutie správcu dane č. 100202033/2017 zo dňa 02.02.2017 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobkyňa zároveň žiadala, aby súd priznal správnej žalobe odkladný účinok v zmysle § 185 písm. a) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

12. Nezákonosť rozhodnutia finančných orgánov žalobkyňa videla v nezákonosti postupu správcu dane, pričom namietala dĺžku daňovej kontroly ako aj nezákonné získaný listinný dôkaz - protokol,

ktorý nevyvoláva právny stav ukončenia daňovej kontroly. Žalobkyňa poukázala na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Stf/1/2009 zo dňa 29.01.2009, 3Stf/2/2009 zo dňa 29.01.2009 a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 a mala za to, že správca dane predlžoval zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly, účelovo obchádzal zákonom stanovenú dobu na výkon daňovej kontroly, a to cez inštitút prerušenia daňovej kontroly, keď v rámci medzinárodnej výmeny informácií požadoval od príslušného orgánu cudzieho štátu informácie po častiach, na základe viacerých žiadostí. Žalobkyňa mala za to, že slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ v zmysle § 61 ods. 4 daňového poriadku je potrebné vykladať v kontexte smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (ďalej len „smernica o administratívnej spolupráci v oblasti daní“), a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici o administratívnej spolupráci v oblasti daní pre poskytnutie požadovaných informácií.

13. Žalobkyňa ďalej namietala, že správca dane vydal dva protokoly (č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobie január, február, september a december 2010 a č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010), čo je v rozpore s § 47 písm. d) daňového poriadku.

14. Žalobkyňa taktiež namietala neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci a uviedla, že finančné orgány nimi zabezpečené dôkazy považovali za pravdivé v celom rozsahu, napriek tomu, že sú v rozpore s tvrdeniami žalobkyne. Mala za to, že žalovaný sa nevysporiadal s jej námietkami a nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie. Namietala, že je povinná preukázať len to, že tovar nakúpila od ňou deklarovanej spoločnosti a tento predala, pričom správca dane autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobkyňou uvádzané skutočnosti a žalovaný sa bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane.

15. Krajský súd uznesením sp. zn. 2S/62/2017 zo dňa 03.07.2018 zamietol návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

16. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 28.02.2018, v ktorom uviedol, že lehoty na výmenu informácií podľa nariadenia Rady č. 904/2010 boli ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov a s ich nedodržaním nariadenie nespája žiadne právne dôsledky. Za nedôvodné označil aj námietky žalobkyne ohľadom vypracovania dvoch protokolov a uviedol, že vypracoval jeden protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých nezistil žiadne porušenia právnych predpisov a druhý protokol za zdaňovanie obdobia, v ktorých žalobkyňa porušila právne predpisy. K námietke, že v rozhodnutiach finančných orgánov absentuje zodpovedanie konkrétnych relevantných informácií, ktoré sa stali ich podkladom, žalovaný uviedol, že Poľská daňová správa konkrétne uviedla, ktoré deklarované transakcie boli fiktívne a finančné orgány nemali dôvod spochybňovať tieto informácie na základe vyhodnotenia všetkých získaných dôkazov. K námietke žalobkyne, že jej žalovaný neumožnil aplikovať právo vyjadrovať sa k dôkazom, na základe ktorých Poľská daňová správa došla k uvedenému záveru, žalovaný uviedol, že informácia Poľskej daňovej správy bola poskytnutá na základe výsledkov daňovej kontroly vykonávanej u poľského daňového subjektu poľským správcom dane a v tomto konaní slovenské finančné orgány nemajú potrebné právomoci a nemajú právo vyžadovať od dožiadaných členských štátov, aby k poskytnutej informácií predkladali aj jednotlivé dôkazy, na základe ktorých k prijatému záveru došli. Žalovaný napokon uviedol, že žalobkyňa napriek tomu, že mala zrealizovať zdaniteľný obchod, nepredložila o jeho realizácii žiaden dôkaz, ktorý by vyvrátil tvrdenie Poľskej daňovej správy, že časť deklarovaných transakcií bola fiktívnych. Poukazovanie na rozpory medzi vyjadrením svedka, na nedostatočný alebo nepresný preklad a interpretáciu finančných orgánov, nezabavuje žalobkyňu povinnosti vyplývajúcej z § 24 ods. 1 daňového poriadku, aby bez akýchkoľvek pochybností preukázala, že uplatnenie odpočítania dane alebo oslobodenia od dane bolo v súlade s platnou právnou úpravou.

17. Dňa 22.11.2018 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 2S/62/2017 (ďalej len „rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal účastníkom náhradu trov konania.

18. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že

- dôkaznú povinnosť má v zmysle § 24 daňového poriadku daňový subjekt (žalobkyňa), ktorý je povinný preukázať, že si nárok na odpočet DPH uplatňuje oprávnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom,

- finančné orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali so spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočet dane bol žalobkyňou uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami upravenými v § 49 a § 51 zákona o DPH. Správca dane vykonal rozsiahle šetrenie a dokazovanie, z ktorého vyplýva, že daňovým dokladom, ktoré predložila žalobkyňa, chýba reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdanieľných plnení, na základe ktorých si žalobkyňa uplatnila právo na nadmerný odpočet,

- inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaní príslušných správcov dane a medzinárodnou výmenou informácií sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi,

- z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) je zrejmé, že právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice o administratívnej spolupráci v oblasti daní, 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, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej inému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil. Smernica o administratívnej spolupráci v oblasti daní 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 (rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-276/12 zo dňa 22.10.2013 vo veci Sabou),

- z vnútroštátnych právnych predpisov ani z nariadenia Rady č. 904/2010 nevyplýva povinnosť dožiadaným členským štátom predkladať jednotlivé dôkazy, podľa ktorých spracovali zaslanú informáciu na základe žiadosti daňovej správy iného členského štátu. Z obsahu spisového materiálu pritom vyplýva, že správca dane umožnil dňa 18.09.2015 splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu nazrieť do spisu v súvislosti s vyrubovacím konaním za zdaňovacie obdobia január až december 2010 a boli mu predložené k nahliadnutiu všetky doklady súvisiace s ukončenou kontrolou. Splnomocnený zástupca si vyhotovil kópie mobilným zariadením,

- žalovaný uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutia, pričom krajský súd konštatoval, že nie je potrebné, aby bola daná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonávaných dôkazov a pri aplikácii právnej úpravy,

- správca dane dôkazy uvedené v odpovediach na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podrobne a dostatočne popísal v protokole z daňovej kontroly č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015. Poľská daňová správa pri svojom preverovaní konala podľa svojich zákonných postupov. Pri preverovaní obchodných transakcií konala s oprávnenými osobami a ich vyjadrenia, ktoré sú uvedené v odpovediach, sú informáciou, ktoré správca dane nespochybnil, tieto považoval za hodnoverný a dostatočný dôkaz aj v spojení s výpoveďami vodičov, ktorí jednoznačne potvrdili, že nebola vykonaná preprava tovaru do iného členského štátu - do Poľska. Vo vyrubovacom konaní nebol predložený žiadny dôkaz, že tovar bol skutočne prepravený do iného členského štátu, konkrétne odberateľom O. O. a SPOLKA JAWNA MIKULEC,

- rozhodnutia finančných orgánov sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje § 63 ods. 1 až 11 a § 74 ods. 1 až 9 daňového poriadku, žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne posúdil a rozhodnutie náležite a zrozumiteľne odôvodnil,

- tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom

zdaňovacím období, avšak odberatelia tovaru (poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi žalobkyňou a odberateľmi. Žalobkyňa teda nepreukázala 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 nepreukázala, že splnila podmienky pre oslobodenie od dane pre dodaný tovar z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Krajský súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že dôkazné bremeno vzniku nároku na oslobodenie z daňovej povinnosti znáša osoba, ktorá sa domáha uplatnenia takéhoto práva a dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že boli splnené podmienky oslobodenia, 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,

- námietka žalobkyne o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je nedôvodná, pričom krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „NSSR“) sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, v ktorom súd konštatoval, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly na účel realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda plynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly na tento účel správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účel výkonu daňovej kontroly. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa daňového poriadku neplynú, to znamená, že do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená,

- správca dane vypracoval z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010, v ktorých zistil porušenie právnych predpisov, protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015, ktorý zaslal žalobkyňi spolu s výzvou na vyjadrenie a za zdaňovacie obdobie január, február, september a december 2010 nezistil porušenie právnych predpisov, preto v zmysle § 68 ods. 1 daňového poriadku vyrubovacie konanie nebolo začaté a výzva podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku nebola zaslaná,

- správca dane nespochybnil príjmy za predaj tovaru, ktoré žalobkyňa uviedla v daňovom priznaní, avšak uviedol, že tieto neboli príjmami oslobodenými v zmysle § 43 zákona o DPH, ale žalobkyňa ich mala vykázať ako príjmy v zmysle § 8 v nadväznosti na § 19 zákona o DPH.

III.

Konanie na kasačnom súde

A)

19. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej len „sťažovateľka“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhla rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne žiadala, aby súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102155101/2017 zo dňa 11.10.2017 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100202033/2017 zo dňa 02.02.2017 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľka v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedla najmä tieto sťažnostné body:

21. Sťažovateľka v bode I. a bode II. kasačnej sťažnosti zhrnula priebeh konania pred orgánmi finančnej správy, vymedzila dôvody kasačnej sťažnosti a citovala relevantnú právnu úpravu. V bode III. namietala nesprávnosť postupu správneho súdu, keď uviedla, že krajský súd mal napadnuté rozhodnutia zrušiť a vec vrátiť finančným orgánom z dôvodov, že v preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie a teda podania, návrhy, vyjadrenia, dôkazy a ďalšie skutočnosti sa stali pre žalovaného a správcu dane podkladom pre rozhodnutie v predmetnej veci a prečo ňou navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky konajúci súd rovnako ako žalovaný a správca dane nezohľadnili v procese rozhodovania. Sťažovateľka namietala neobstaranie dostatku potrebných dokladov pre rozhodnutie vo veci a uviedla, že krajský súd mal posúdiť otázku, či dôkazy vykonané finančnými orgánmi, z ktorých tieto aj vychádzali, nie sú pochybné, alebo či robia možným skutkový záver, ku ktorému finančné orgány v

predmetnej veci dospeli a či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní, pričom z rozsudku krajského súdu uvedené nemožno vyvodit' a s jeho odôvodnením sa nie je možné stotožniť.

22. Sťažovateľka ďalej namietala neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprímeranom rozsahu (bod V. kasačnej sťažnosti) a uviedla, že po celý čas správneho súdneho konania nebol predmetom konania ňou namietaný vadný procesný postup, nezákonné rozhodnutie postavené na nezákonom dôkaze, ale len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany finančných orgánov. Mala za to, že rozhodnutie krajského súdu je postavené výlučne na domnienkach, hypotézach a odobrených skutočnostiach. Tvrdenie krajského súdu, že bolo preukázané, že odberateľ tovaru FIRMA HANDLOWO_USLUGOWA, O. O. nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej sťažovateľkou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie jún 2010 označila za nepravdivé, nakoľko táto skutočnosť nebola jednoznačne preukázaná, resp. nebola preukázaná bez akýchkoľvek rozporov. Sťažovateľka taktiež namietala preklad Poľskej daňovej správy, ktorý mal byť vykonaný odlišne od prekladu vykonaného správcom dane, ktorý nedisponuje osobami oprávnenými na vykonanie prekladu. Sťažovateľka mala za to, že poskytnutá informácia zo strany Poľskej daňovej správy, podľa ktorej „our taxpayer does not contest made settlements“ môže byť preložená ako „náš daňovník nepopiera uzatvorené dohody“, pričom správca dane preložil túto správu ako „náš daňovník nepopiera uskutočnené vyrovnania“. Sťažovateľka žiadala ozrejmiť skutočnosti uvedené v správe dožiadaného orgánu riadnym prekladom, kedy nevzniknú pochybnosti a ktorý sa dostane do dispozície sťažovateľky. Sťažovateľka namietala, že predložila daňový doklad, právny základ celej realizácie, t. j. zmluvu, predmetom ktorej bola realizácia obchodu, doklady preukazujúce pohyb tovaru, názvy obchodných spoločností, v spolupráci s ktorými obchodné transakcie prebiehali a rovnako aj uviedla kúpne ceny spočívajúce v uvedení súm, v akých sa konkrétne zdaniteľné plnenia poskytovali. Sťažovateľka mala pritom za to, že unesenie dôkazného bremena, ktoré finančné orgány od nej požadujú, je prekročením zákonom stanovených mantinelov.

23. Sťažovateľka ďalej namietala, že správca dane navrhované vypočutie svedka O. O. nepovažoval za dôvodné, pretože preverenie poľskou daňovou správou považoval za dostatočne preukázané. Finančné orgány ako aj krajský súd nezvážili možnosť tendenčného konania svedka, neumožnili a nezrealizovali konfrontáciu, aj napriek tomu, že to sťažovateľka požadovala a hlavne nijakým spôsobom neodstránili rozpor v otázke, či svedkovi bol alebo nebol dodaný tovar. Takýto postup žalovaného a krajského súdu označila sťažovateľka za zaujatý, keď bola prevzatá len výpoveď v jej neprospech a nebolo umožnené vykonanie konfrontácie ani nebolo umožnené klásť otázky na účel preukázania účelového a nedôveryhodného konania a tvrdení svedka.

24. V bode VI. kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala nevysporiadanie sa s judikatúrou NSSR, Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (ďalej len „NSSČR“) a Súdneho dvora EÚ týkajúcou sa nároku na odpočítane DPH svedčiacou v jej prospech a zaoberajúcou sa dôkazným bremenom, princípom neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných daňových orgánov. Poukázala na rozsudok NSSR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rozsudok NSSR sp. zn. 3Sžf/82/2007 zo dňa 09.10.2008 a rozsudok NSSČR sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005. Uviedla, že riadne preukázala svoj nárok na odpočet DPH relevantnými dôkazmi, ktoré finančné orgány svojvoľne spochybnili, tieto nepovažovali za dostatočné, a to aj napriek tomu, že povinnosť preukázať nárok spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia. Ak finančné orgány chceli spochybnit' nárok sťažovateľky, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočnosti tvrdené sťažovateľkou a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však nevykonali. Sťažovateľka tu zároveň poukázala na judikatúru Súdneho dvora EÚ (uznesenie č. C-563/11 zo dňa 28.02.2013 vo veci Forwards a uznesenie Súdneho dvora EÚ č. C-33/13 zo dňa 06.02.2014 vo veci Jagiello) a uviedla, že unesenie dôkazného bremena, ktoré finančné orgány požadujú, je nielen prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprímeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti, na ktorú sú na základe príslušných právnych predpisov oprávnené, účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo

poskytnutie zdaniteľného plnenia. Sťažovateľka mala za to, že správca dane nerešpektoval požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, na akú odkazuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, ktorá k dôkaznému bremenu uvádza, že daňové orgány uskutočňujú overovanie na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami, či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie uvedeného členského štátu, a ak si poskytnuté dôkazy a vyhlásenia navzájom odporujú, je správca dane povinný tieto vzniknuté rozpory odstrániť (rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-273/11 zo dňa 06.09.2012 vo veci Mecsek-Gabona Kft). 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 (rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-146/05 zo dňa 27.09.2007 vo veci Collée).

25. Sťažovateľka ďalej citovala časti z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, ktoré majú svedčiť v prospech nároku daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty a ktoré sa týkajú dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných daňových orgánov (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach č. C-439/07 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006 vo veci Kittel, rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-624/15 zo dňa 18.0.2017 vo veci Litdana) a uviedla, že správca dane by mal vykladať všetky vnútroštátne ustanovenia eurokonformne.

26. Sťažovateľka namietala, že výlučne podvodná činnosť platiteľa dane môže mať za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom. Ak však 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. Sťažovateľka uviedla, že správca dane nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň.

27. V bode VII. sťažovateľka uviedla, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone ani samotnej ústave a je vedená svojvoľne; protokol je nezákonným podkladom celého daňového konania a nemožno naň prihliadať, a to pre absenciu dôvodu, účelu alebo akéhokoľvek podnetu pre začatie výkonu daňovej kontroly správcom dane. Odkázala tu na nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008, v zmysle ktorého „daňovú kontrolu je možné uskutočniť len vtedy, ak má správca dane konkrétnymi skutočnosťami podložené podozrenie, že konkrétny daňový subjekt, u ktorého sa začína daňová kontrola, pravdepodobne svoju daňovú povinnosť nesplnil alebo splnil v menšej miere. Toto podozrenie musí byť navyiac kontrolovanému subjektu oznámené“.

28. Sťažovateľka (bod VII. kasačnej sťažnosti) opakovane namietala vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí, keď uviedla, že správca dane vydal dva protokoly, a to protokol č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobia január, február, september a december 2010 a protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 za zdaňovacie obdobie marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010, čím došlo k rozporu oznámenia o daňovej kontrole a jej priebehu a ukončenia v súlade s § 47 písm. d) daňového poriadku.

29. Sťažovateľka ďalej namietala nezákonnosť postupu správcu dane a žalovaného, keď mala za to, že boli porušené ustanovenia týkajúce sa doručovania a vydané rozhodnutie o určení rozdielu dane je v súčasnej dobe neprávoplatné. Poukázala na nezákonnosť všetkých a akýchkoľvek rozhodnutí, ktoré boli v daňových konaniach vydané a ktoré boli doručované daňovému subjektu prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu L. O. G., a to z dôvodu, že za splnomocneného právneho zástupcu preberala osoba p. B., ktorá nemala na preberanie zásielok za a v mene L. O. G. platný titul, ktorý by ju k takej činnosti oprávňoval, a to v dôsledku uplynutia platnosti zmluvy, ktorá ju na takéto úkony oprávňovala. Vo vzťahu k vadám doručovania sťažovateľka poukázala na uznesenie NSSR sp. zn. 3Sžo/13/2011 zo dňa 20.09.2011. Uviedla, že vadnosť doručovaných písomností namietala a krajský súd upozornila na nezákonnosť doručovania, pričom žiadala o prešetrovanie vykonaného doručovania. Krajský súd však nepristúpil k vykonaniu šetrenia.

30. V ďalších bodoch (bod IX., X., XI. a XII. kasačnej sťažnosti - bod VIII. v kasačnej sťažnosti chýba) sťažovateľka všeobecnou argumentáciou namietala prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nedostatočne zistený skutkový stav. Sťažovateľka vyslovila pochybnosť o neustranosti a nezáujatosti zo strany finančných orgánov pri výkone ich činnosti, keď mala za to, že tieto zastúpili úlohu orgánov činných v trestnom konaní, pričom v priebehu celého konania nazerali na sťažovateľku ako na páchatel'a trestného činu. Sťažovateľka uviedla, že v rozsudku krajského súdu absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím je rozsudok nepreskúmateľný.

31. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti (XIII.) sťažovateľka namietala porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí. Poukázala na § 61 ods. 10 daňového poriadku a článku 10, 11 a článku 12 Nariadenia Rady č. 904/2010, pričom uviedla, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe. Sťažovateľka mala za to, že správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty ani nepredložili listinu, z ktorej by vyplývala písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej Nariadením Rady č. 904/2010. Správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým daňový poriadok ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní a vzhľadom na absenciu odôvodnenia medzinárodnej výmeny informácií je rozhodnutie nepreskúmateľné. Správca dane nekoordinovane, viacerými žiadosťami, po uplynutí ôsmich mesiacov od začatia daňovej kontroly, žiadal potrebné informácie ohľadom zahraničných transakcií v rámci medzinárodnej výmeny informácií, čím mal neprimeraným spôsobom zasiahnuť do práv sťažovateľky. Sťažovateľka mala za to, že správca dane konal účelovo z dôvodu, že nestíhal vykonať daňovú kontrolu a konal tak v rozpore s § 44 ods. 1 druhá veta daňového poriadku.

32. Sťažovateľka je toho názoru, že uplynutím lehoty, ktorá sa v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010 nemôže prekračovať (3 mesiace odo dňa podania žiadosti), zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a správca dane je povinný v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku pokračovať v konaní aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Preto bol správca dane povinný pokračovať vo výkone daňovej kontroly na základe jej prerušenia zo dňa 26.11.2012 dňom 26.02.2013, čo by znamenalo, že v prípade riadneho a zákonného postupu správcu dane v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku ako aj Nariadenia Rady č. 904/2010, daňová kontrola mala byť ukončená v lehote približne do dňa 07.06.2013. V danom prípade bola daňová kontrola ukončená dňa 20.08.2015. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly správca dane porušil aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní a takéto pochybenie má za následok nezákonnosť celého doterajšieho konania. Protokol o výkone daňovej kontroly je tak vyhotovený na podklade konania, ktoré je priamo v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v čoho dôsledku sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom.

33. Sťažovateľka poukázala aj na to, že správca dane obdržal dňa 24.05.2013 v rámci medzinárodnej výmeny informácií konečnú odpoveď č. 5/2183859 na žiadosť č. 9712401/5/3427629/2012 zo dňa 26.11.2012 pri dodávateľovi FIRMA a k pokračovaniu daňovej kontroly došlo až dňa 09.06.2014, teda správca dane bol nečinný 13 mesiacov. Nakoľko malo dôjsť k pokračovaniu kontroly dňa 25.05.2013, k skončeniu daňovej kontroly malo dôjsť dňa 16.10.2013, teda vykonaná daňová kontrola je nezákonná z dôvodu presiahnutia jej zákonnej dĺžky. Krajský súd namietanú nezákonnú dĺžku vykonanej daňovej kontroly označil ako nedôvodnú námietku, sťažovateľka citovala bod 53 rozsudku krajského súdu, v ktorom sa s touto námietkou krajský súd zaoberal, pričom uviedla, že sa krajský súd s jej argumentáciou vôbec nezaoberal. Sťažovateľka v tomto videla nezákonnosť a nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu.

B)

34. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil námietky sťažovateľky za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce zákonnosť rozhodnutí finančných orgánov a krajského súdu a navrhol kasačnú

sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly získal dostatočné dôkazy pre prijatie svojho záveru a z jeho strany nebol zistený postup v rozpore s právnymi predpismi. Žalovaný nemal dôvod zrušiť prvostupňové rozhodnutie vo veci a námietky sťažovateľky uvedené v bode IV. kasačnej sťažnosti, týkajúce sa neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci označil za nedôvodné. K námietkam sťažovateľky v bode V. kasačnej sťažnosti (prenesenie dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu, zlý preklad informácie od Poľskej daňovej správy a nezohľadnenie námietok) žalovaný uviedol, že poľský daňový subjekt definitívne potvrdil, že mu tovar od sťažovateľky nebol dodaný a prisľúbil opraviť údaje v súhrnnom výkaze, čím potvrdil Poľskej daňovej správe jej záver a preto návrh sťažovateľky na vypočutie poľského daňového subjektu správca dane oprávnené neakceptoval. Výsledky na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne potvrdili fiktívnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov, pri ktorých sťažovateľka uplatnila oslobodenie, resp. odpočítanie DPH, preto mal žalovaný za nedôvodnú aj námietku, že neboli zohľadnené námietky v súvislosti s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (časť VI. kasačnej sťažnosti) pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH svedčiace v prospech sťažovateľky a týkajúce sa dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných daňových orgánov. Žalovaný taktiež označil za nedôvodné námietky uvedené v bode VII. kasačnej sťažnosti (účelové spochybenie predložených dokladov a vypracovanie dvoch protokolov z jedného zdaňovacieho obdobia), pričom uviedol, že správca dane vydal rozhodnutia len za zdaňovacie obdobia, kde bolo zistené porušenie. V ostatných zdaňovacích obdobiach správca dane potvrdil opodstatnenosť podaných daňových priznaní a pre sťažovateľku z toho nevyplývali žiadne povinnosti. Námietku sťažovateľky o porušení ustanovení daňového poriadku o doručovaní písomností mal žalovaný za irelevantnú, pretože nemal vedomosť o právnom zastúpení sťažovateľky splnomocneným zástupcom L.. O. G..

35. K tvrdeniu sťažovateľky, že v postavení kontrolovaného daňového subjektu predložila všetky potrebné doklady, ktoré od nej bolo možné za týmto účelom požadovať, pričom správca dane nepreukázal ich nepravdivosť, iba účelovo spochybnil skutočnosť v nich deklarované, žalovaný uviedol, že pre odpočítanie dane, resp. pre uplatnenie oslobodenia od dane nestačí predložiť doklad so všetkými náležitosťami, ale je potrebné zo strany daňového subjektu pre prípadnú kontrolu zabezpečiť dôkazy osobitné pre každý posudzovaný obchodný vzťah, aby vyvrátil pochybnosti zistené správcou dane. V danom prípade daňová správa iného členského štátu jednoznačne označila deklarované obchody za fiktívne a sťažovateľka nepredložila žiaden relevantný doklad, ktorým by uvedený dôkaz vyvrátila.

36. K námietke prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií žalovaný uviedol, že prerušenie daňovej kontroly je v súlade s platným právnym stavom.

37. Sťažovateľka doručila NSSR dňa 03.07.2020 žiadosť o prerušenie konania až do konečného zodpovedania prejudiciálnej otázky Súdnym dvorom EÚ v konaní vedenom pred NSSR pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018, alternatívne žiadala, aby sám konanie prerušil a pripojil sa k podanej prejudiciálnej otázke.

38. Vzhľadom na to, že v predmetnej veci bola nastolená otázka výkladu povahy lehôt v zmysle nariadenia RADY (EÚ) č. 904/2010, ktorá má pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov (z hľadiska dĺžky daňovej kontroly vo väzbe na jej prerušenie) zásadný význam, kasačný súd v zmysle § 100 ods. 1 písm. a) a ods. 2 písm. a) SSP konanie o kasačnej sťažnosti prerušil uznesením sp. zn. 6Sžfk/13/2020 zo dňa 10.03.2021, nakoľko v konaní vedenom pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018 predložil NSSR Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálne otázky, ktorých zodpovedanie má podstatný vplyv na rozhodovanie kasačného súdu v prejednávanej právnej veci. Kasačný súd konanie prerušil až do okamihu, kým bude mať k dispozícii rozhodnutie Súdneho dvora EÚ obsahujúce odpovede na otázky definované v uznesení NSSR sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 05.03.2020.

39. Súdny dvor EÚ vydal dňa 30.09.2021 rozsudok č. C- 186/20 zo vo veci HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorým zodpovedal prejudiciálne otázky obsiahnuté v

uznesení NSSR sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 05.03.2020. Súdny dvor EÚ v uvedenom rozsudku uviedol, že „článok 10 Nariadenia RADY č. 904/2010 stanovuje maximálne lehoty, v rámci ktorých musí žiadaný orgán poskytnúť žiadajúcemu orgánu požadované informácie, pričom normotvorca Únie výslovne počítal s možnosťou príslušných daňových orgánov členských štátov odpovedať na žiadosť o informácie po uplynutí lehôt stanovených v tomto článku (článok 11 a 12 Nariadenia Rady č. 904/2010)“. Z uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ vyplýva, že lehoty v článku 10 sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými orgánmi a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom. Dotknuté daňové orgány sa môžu dohodnúť na dlhšej lehote bez toho, aby boli povinné poradiť sa s dotknutou zdaniteľnou osobou a taktiež žiadaný orgán informuje o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote iba žiadajúci orgán a nie zdaniteľnú osobu. (bod 31 a 35). „Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie.“ (bod 37) Z uvedeného rozsudku jasne vyplýva, že nariadenie Rady č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle a neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia (bod 43). Súdny dvor EÚ odpovedal na prejudiciálne otázky tak, že článok 10 nariadenia Rady č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením v bode 25 sa má vykladať tak, že „nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ (bod 44)

IV.

Právny názor kasačného súdu

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z NSSR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/13/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

41. S ohľadom na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C- 186/20 zo vo veci HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v zmysle § 100 ods. 3 SSP rozhodol o pokračovaní v konaní, nakoľko odpadol dôvod prerušenia konania.

42. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

43. Kasačný súd tu uvádza, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu sp. zn. 2S/62/2017 zo dňa 22.11.2018, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového správneho

orgánu, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel v sume 28.660,66 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010.

44. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

45. Kasačný súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že v obdobnej veci, ako tej, ktorá je predmetom tohto konania, už rozhodoval, preto v ďalšom, v zmysle § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/35/2019 zo dňa 29.09.2021, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a ktorého časť textu odôvodnenia v príslušnom rozsahu uvádza.

46. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

47. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými námietkami účastníkov, argumentácia, ktorá bola akceptovaná a mala rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnená jasne a nepochybné, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil protikladne s argumentáciou účastníka konania.

48. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. Kasačný súd musí konštatovať, že z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru, a akým spôsobom na skutkový stav daný v prejednávanej veci aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov.

49. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu, pokiaľ ide o jeho vlastnú argumentáciu, v nedostatočnej miere reflektuje na podstatné námietky uvádzané sťažovateľkou v žalobe. Krajský súd nedostatočne ozrejmil vlastné úvahy pri právnom posúdení veci, ale viac menej len prevzal tvrdenia a argumentáciu žalovaného. Odôvodnenie rozsudku spôsobom, keď krajský súd len vyslovuje konečné závery o nedôvodnosti žalobných námietok sťažovateľky bez toho, aby ozrejmil aj proces uvažovania, ktorý týmto záverom predchádzal, nedáva priestor pre pochopenie, prečo konajúci súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. Vzhľadom na to, že výroku rozsudku nekorešponduje relevantné odôvodnenie reflektujúce vo svetle žalobných námietok na konkrétny skutkový a právny stav v prejednávanej veci, kasačný súd ani nemá možnosť posúdiť, či je rozhodnutie krajského súdu vo výroku vecne správne.

50. Nie je nevyhnutné, aby sa správny súd vysporiadal s každým jedným argumentom účastníkov konania, avšak z vlastného odôvodnenia rozsudku správneho súdu musí byť zrejmé, ktoré skutočnosti súd považoval za podstatné pre ustálenie skutkového stavu veci a akým spôsobom ich právne posúdil (teda ako zistený skutkový stav podriadil pod relevantnú právnu normu). Ak určité tvrdenia alebo návrhy účastníka konania súd neakceptuje, nie je v súlade s právom na spravodlivý proces sa k nim vôbec nevyjadriť alebo na ne reagovať tvrdením o ich neopodstatnenosti, ale je nutné zdôvodniť ich relevanciu pre prejednanú vec. Vlastná argumentácia správneho súdu musí poskytnúť komplexný a

zrozumiteľný obraz o predmete konania a vo vzťahu k argumentácii účastníkov musí obsahovať jasné odpovede na otázky, ktoré sú predmetom sporu.

51. Krajský súd pre potreby prejednávanej veci nedostatočne vysvetlil svoje právne závery najmä pokiaľ ide o ustálenie dôkazného bremena v daňovom konaní, vypracovanie dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, neprimeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly a s tým súvisiace nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť protokolu. Aj keď zdanlivo krajský súd na žalobné námietky reagoval, kvalitatívne nemožno vyslovené právne závery považovať za dostatočné pre naplnenie princípov spravodlivého procesu. Krajský súd zvolil spôsob argumentácie, keď na zásadné otázky týkajúce sa prejednávanej veci odpovedal odkazom na právnu úpravu alebo reprodukováním záverov žalovaného, absolútne sa však vyhol priamej reakcii na konkrétne žalobné námietky vznesené pri každej takejto zásadnej otázke. Konkrétosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

52. Kasačný súd sa stotožňuje s tým, že odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nemožno považovať za presvedčivé, spĺňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

53. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

54. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa kasačnými námietkami týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým je jeho nepreskúmateľnosť.

55. Kasačný súd súčasne odkazuje na rozsudky NSSR v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúce sa iných zdaňovacích období vedených pod sp. zn. 10Sžfk/18/2020 zo dňa 17.06.2021, sp. zn. 10Sžfk/36/2019 zo dňa 26.01.2021 a sp. zn. 1Sžfk/18/2019 zo dňa 30.06.2020.

56. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP.

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

