

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/12/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200617
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 08. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200617.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobkyne: HYDINA SLOVENSKO s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, právne zastúpenej: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 101523625/2018 zo dňa 14. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/91/2018-114 zo dňa 19. septembra 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 21315110/2015 zo dňa 27. novembra 2015 (ďalej len „Protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101589213/2017 zo dňa 17. júla 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyňi rozdiel dane v sume 637.614,16 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Správca dane vo svojom rozhodnutí:

(I) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou TrueCom s.r.o., a to z dôvodu, že spoločnosť je nekontaktná, konateľka tejto spoločnosti, pani E. E., nevystavila dodávateľské faktúry, spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť, nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník a ani ho nemohla dodávať ďalším subjektom. Na základe zistení správcu dane nebol žalobkyňi uznaný nárok na odpočítanie dane vo výške 469.479,83 EUR;

(II) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s.r.o., a to z dôvodu nekontaktnosti konateľa spoločnosti, pána O. E., zo strany tejto spoločnosti nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovaru pre spoločnosť Podtatranská hydina a.s. a následnému dodaniu tovaru žalobkyňi. Uvedená spoločnosť vystupovala ako nárazník, pričom žalobkyňa vedela, resp. mala vedieť, že sa

zúčastňuje na konaní poznačenom podvodom. Na základe zistení správca dane nebol žalobkyni uznaný nárok na odpočítanie dane vo výške 164.056,78 EUR. Správca dane tiež poukázal na zo, že za spoločnosti TrueCom s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. vystupovala S. C., ktorá sa na výsluchu vedenom NAKA vyjadrila v tom zmysle, že žalobkyňa nakupovala od týchto spoločností tovar, aby mala na vstupe vysokú DPH a aby si takýmto spôsobom ponížovala vlastnú daňovú povinnosť;

(III) potvrdil preukázanie dodávok tovaru od spoločností HYDINÁREŇ ZÁMOSTIE s.r.o., HYFA s.r.o., Poľnohospodárske družstvo Hrádocká 2718, BLAUMONT s.r.o., Brova s.r.o., FARMAVET s.r.o. a BARBARA Slovensko s.r.o.;

(IV) spochybnil cezhraničné obchody žalobkyne s odberateľmi CEDROB S.A. a HERMOD Sp. Z o.o., pričom žalobkyni vyčíslil vznik daňovej povinnosti v tuzemsku vo výške 49.987,47 EUR;

(V) neuznal oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) u spoločností UAB Triados (rozdiel dane vo výške 1.920 EUR) a WEROMIT KATARZYNA WYLUPEK (rozdiel dane vo výške 2.163,84 EUR), a to z dôvodu, že tovar fyzicky skončil v štáte mimo EÚ;

(VI) spochybnil cezhraničný obchod žalobkyne so spoločnosťou SOLEK PROJECT KHI SRL, pričom deklaroval rozdiel dane vo výške 54.077,13 EUR.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100031463/2018 zo dňa 4. januára 2018 rozhodnutie správca dane č. 101589213/2017 zo dňa 17. júla 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Vo svojom rozhodnutí poukázal na nesprávny výpočet rozdielu dane v sume 637.614,16 EUR, ako aj výšku dane v sume 388.311,11 EUR. Rovnako poukázal na ďalšie nezrovnalosti a nepresnosti v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (dátum výpovede S. C., chybný dátum zápisnice č. 101505105/2017 zo dňa 10. júla 2014, a pod.). Podľa žalovaného správca dane v rozhodnutí uviedol dôkazy, ktoré dostatočne nepomenoval a v niektorých prípadoch neuviedol, ako ich získal.

4. Správca dane rozhodnutím č. 129746/2018 zo dňa 5. marca 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), podľa § 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobkyni rozdiel v sume 637.614,21 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 249.303,05 EUR a vyrubil daň v sume 388.311,16. V uvedenom rozhodnutí správca dane opätovne:

(I) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou TrueCom s.r.o., neuznal nárok žalobkyne na odpočet dane vo výške 469.479,83 EUR, a to z dôvodu, že nebolo preukázané, že tovar a stavebné práce v rámci realizácie diela „Rozšírenie hydinyovej farmy Lapša“ (faktúra č. 1020130455 zo dňa 30. apríla 2013) žalobkyni dodala uvedená spoločnosť;

(II) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s.r.o., ktorá mala v deklarovanom reťazovom obchode vystupovať ako dodávateľ pre spoločnosť Podtatranská hydina a.s. a následne pre žalobkyňu, ktorá si neoprávnene uplatnila odpočet dane vo výške 164.056,48 EUR;

(III) spochybnil cezhraničné obchody žalobkyne s odberateľmi CEDROB S.A. a HERMOD Sp. Z o.o.. Svoje tvrdenia odôvodnil odpoveďami na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“). Správca dane žalobkyni zároveň vyčíslil rozdiel dane vo výške 49.987,29 EUR;

(IV) neuznal oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) u spoločností UAB Triados (rozdiel dane vo výške 1.920 EUR) a WEROMIT KATARZYNA WYLUPEK (rozdiel dane vo výške 2.163,84 EUR), a to z dôvodu, že tovar fyzicky skončil v štáte mimo EÚ;

(V) spochybnil cezhraničný obchod žalobkyne so spoločnosťou SOLEK PROJECT KHI SRL, pričom deklaroval rozdiel dane vo výške 54.065,19 EUR.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101523625/2018 zo dňa 7. augusta 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil, pričom v plnom rozsahu odkázal (zopakoval) zistenia správca dane obsiahnuté v prvostupňovom rozhodnutí.

6. K námietke, týkajúcej sa dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola začala 17. júla 2013 a bola ukončená doručením protokolu 16. decembra 2015. V čase od 25. marca 2014 do 3. septembra 2015 bola rozhodnutím zo dňa 24. marca 2014 prerušená. Žalovaný tiež poukázal na príslušné ustanovenia Daňového poriadku (§ 46 ods. 10, § 61 ods. 1 a 5), pričom námietku žalobkyne považoval za neopodstatnenú. Zároveň poukázal na to, že dĺžka lehôt, stanovená v nariadení č. 210/9004/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH, je záväzná pre výkon

medzinárodnej výmeny informácií, ktorú vykonáva na to stanovený orgán a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila.

7. K námietkam, týkajúcim sa ekonomickej činnosti spoločnosti TrueCom, s.r.o., žalovaný uviedol, že sa stotožňuje so závermi správcu dane, podľa ktorých uvedená spoločnosť preukázateľne nemala na výkon reálnej hospodárskej činnosti vytvorené žiadne materiálne ani personálne podmienky. Osoby v postavení štatutárnych zástupcov tejto spoločnosti nemajú zodpovedajúce, resp. žiadne vedomosti o činnosti spoločnosti, konateľmi sa stali následkom uvedenia nepravdivých informácií inými osobami, nemajú vedomosti o obchodoch, vedení účtovníctva ani o podávaní daňových priznaní za spoločnosť. Žalovaný tiež poukázal na to, že v spoločnosti TrueCom, s.r.o. už v roku 2013 začala daňová kontrola, pri ktorej sa správcovi dane nepodarilo s daňovým subjektom skontaktovať, pritom bol platiteľom dane z pridanej hodnoty len do 27. februára 2013. Konštatoval, že správca dane vyhodnotil všetky dôkazy na základe zistených skutočností a dospel k záverom, že spoločnosť TrueCom, s.r.o. nedodala kontrolovanému daňovému subjektu stavebné práce - realizácia stavby - Farma Tornaľa a nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z Poľskej republiky (chladených kurčiat, sliepok, vnútorností, syrov a pod.) a v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník.

8. Vo vzťahu k tvrdeniam žalobkyne, v rámci ktorých poukázala na výpovede C. I., zástupcu spoločnosti Podtatranská hydina a.s., žalovaný uviedol, že v súvislosti s daňovou kontrolou vykonanou v spoločnosti Podtatranská hydina a.s. za zdaňovacie obdobia roku 2012 bolo zistené, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. je nekontaktná spoločnosť, v sídle uvedenom v obchodnom registri nikdy reálne nemala sídlo, nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občan Českej republiky, ktorý podľa doterajších zistení vykonaných zo strany KÚFS a správcu dane je na adrese trvalého pobytu nezastihnuteľný, a to po dobu 12-15 rokov. Ďalej bolo preukázané, že za činnosťou spoločnosti Mirbes, s.r.o. stojí jediná fyzická osoba - S. C., ktorá na základe plnomocenstva podľa potreby účelovo vykonávala určité úkony, napr. preberanie pošty, disponovanie účtami, z ktorých vyberala finančné hotovosti, uzatvárala zmluvy a vyhotovovala faktúry, pričom toto svoje konanie nepreukázala relevantnými dôkazmi. Preverované poľské daňové subjekty uviedli, že za túto spoločnosť vystupoval C.. G. T. (štatutárny zástupca spoločnosti Podtatranská hydina a.s.), D. G. (zamestnanec spoločnosti Podtatranská hydina a.s.) a svedok C. I. (člen predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s.).

9. Zistenia správcu dane rovnako preukázali (a to aj vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou Podtatranská hydina a.s.), že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. je nekontaktná a na adrese uvedenej v Obchodnom registri reálne nikdy nemala sídlo. Jej súčasný jediný konateľ, ktorý je občanom ČR, je na adrese trvalého pobytu nezastihnuteľný a na zastupovanie spoločností je využívaný ako tzv. „biely kôň“. Pri kontrolách v tejto spoločnosti nebolo preukázané vykonávanie deklarovanej ekonomickej činnosti. Za spoločnosť takisto konala S. C. na základe plnomocenstva. Jediným konateľom spoločnosti, v období za ktoré sa vykonávala daňová kontrola, bol občan Maďarskej republiky, ktorý pri vypočutí potvrdil, že za určitú sumu peňazí sa stal výkonným riaditeľom tejto spoločnosti, podpisoval za ňu doklady, ktorým nerozumel, pretože nehovorí slovensky. Uviedol, že nepoveril žiadnu osobu konať v mene tejto spoločnosti a nevie, kto sú partneri SLOVAKIA FARMA s.r.o.. Pri rokovaní vystupoval za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. C.. G. T., ktorý mal dispozičné právo k jej účtom. Zamestnanci spoločnosti Podtatranská hydina a.s. objednávali tovar v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o., disponovali pečiatkami týchto spoločností (C. I. a D. G.) a nahlasovali aj zásielky do elektronického systému evidencie zásielok - „Zásielky“ za príjemcu Mirbes, s.r.o. s miestom určenia Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, pričom bolo zistené, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. a rovnako SLOVAKIA FARMA s.r.o. nemajú oprávnenie obchodovať so živočíšnymi produktmi, ani ako sprostredkovateľ obchodu. Správca dane podľa žalovaného preukázal vedomosť žalobkyne o charaktere obchodných transakcií so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. aj o tom, že tieto spoločnosti nie sú vlastníčkami tovaru a nie sú oprávnené s ním nakladať za účelom jeho predaja.

10. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane zhromaždil v rámci konania dostatok dôkazov na preukázanie, že žalobkyňa vedela a musela vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, čo potvrdila aj svedkyňa S. C. vo výpovedi zo dňa 25. septembra 2015. Žalovaný tiež poukázal na to, že správca dane neaplikoval vo svojom rozhodnutí rozsudky ESD týkajúce sa zneužitia práva. Pokiaľ odvolávajúci sa namietal, že konanie správcu dane je nezákonné, pretože neprípustne rozširoval dôkazné bremeno nad rámec zákonného

rozsahu, žalovaný poukázal na to, že z predloženého spisového materiálu nezistil skutočnosti, ktoré by potvrdzovali tvrdenia, že správca dane požadoval od daňového subjektu, aby preukázal, že iný subjekt má dodanie predmetného tovaru zaevidované v účtovníctve, resp. aby predložil správcovi dane doklady iného subjektu, či zabezpečil kontaktnosť či súčinnosť iného daňového subjektu. V rámci predmetného konania správca dane vykonal vlastné rozsiahle dokazovanie, pritom nemusel preverovať a dokazovať už zistené skutočnosti ním známe, podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku. Od kontrolovaného daňového subjektu požadoval preukázanie len tých skutočností, ktoré sám daňový subjekt deklaroval. Preto žalovaný ako odvolací orgán vyhodnotil aj túto námietku za neopodstatnenú.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

12. V správnej žalobe žalobkyňa namietala nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a vadu protokolu, ako podkladu napadnutých rozhodnutí. Poukázala na kapitolu II, oddiel 2, článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH (ďalej len „nariadenie“), pričom mala za to, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní. Podľa žalobkyne správca dane a žalovaný v odôvodnení rozhodnutia nijakým spôsobom nevysvetlili, nezrejmili a nepreukázali skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty a neboli predložení žiadne listiny, z ktorých by vyplývala osobitne stanovená lehota. Správca dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka, okrem prípadov v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možno predĺžiť najviac o 6 mesiacov, aj to len za predpokladu dodržania určitých podmienok. V danom prípade bola daňová kontrola ukončená dňa 16. decembra 2015, teda trvala celkovo viac ako 880 dní, vrátane jej prerušenia. Správca dane tak ukončil daňovú kontrolu po viac ako roku odo dňa uplynutia zákonnej lehoty jej začatia, vrátane lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia.

13. Podľa žalobkyne postup správcu dane dôvodne vzbudzuje dojem, že účelovo a v rozpore so zásadami Daňového poriadku, nekoordinovane žiadal v rámci MVI informácie, čo neprimeraným spôsobom zasiahlo do jej práv. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly správca dane porušil aj zásadu zákonnosti a primeranosti pri správe daní, pričom výstupom takéhoto postupu je Protokol, ktorý sa stáva nezákonným dôkazom. Na formalistické riešenie predĺženia trvania daňovej kontroly zo strany správcu dane nevedel nájsť dôvod ani žalovaný, preto sa s postupom správcu dane vysporiadal bez relevantného a logického odôvodnenia. Žalobkyňa tiež poukázala na smernicu Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej len „smernica“), podľa ktorej pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených pre poskytnutie požadovaných informácií.

14. Vo vzťahu k dodaniu jednotlivých tovarov a služieb žalobkyňa uviedla, že určený rozdiel správcu dane vo výške 637.614,21 EUR nezodpovedá zisteniam správcu dane, kedy po súčte jednotlivých rozdielov, spochybnených správcou dane a žalovaným ide o sumu 637.620,15 EUR. Správca dane sa nijakým spôsobom nevysporiadal s tvrdeniami žalobkyne, ktorá poukázala na ekonomickú kauzu pri jednotlivých obchodných transakciách, ktoré správca dane spochybnil. Žalobkyňa tiež namietala neuskutočnenie konfrontácie výpovede svedkyne E. E. s inými svedeckými výpovedami, ktoré boli vo vzájomnom rozpore. Vo vzťahu k protokolu mala žalobkyňa za to, že jej bolo odopreté právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci MVI.

15. Vo vzťahu k pohyblivej dodávke žalobkyňa uviedla, že splnila všetky podmienky pre oslobodenie od platenia dane. Dodávateľ tovaru bol osobou registrovanou pre DPH v tuzemsku a mal postavenie platiteľa DPH. Spoločnosť zúčastnená na transakcii je osobou identifikovanou pre DPH v členskom štáte a tovar si objednala pod svojim identifikačným číslom, pričom išlo o odplatný obchodný vzťah a cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Žalobkyňa tiež poukázala na reťazovú štruktúru predmetných

obchodných transakcií a na to, že RVPS certifikát o zdravotnom stave zvierat nie je rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od DPH.

16. K spochybným obchodom so spoločnosťou TrueCom, s.r.o. žalobkyňa:

(I) poukázala na faktúru za stavebné práce č. 1020130455 zo dňa 30. apríla 2015, spochybnila tvrdenia svedkyne E. E. a mala za to, že v táto osoba mohla splnomocniť iné osoby na uzavretie obchodu;

(II) uviedla, že správne orgány sa nezaoberali skutočnosťou, či táto spoločnosť reálne vykonávala ekonomickú činnosť za obdobie, ktorého sa daňová kontrola týkala;

(III) poukázala na to, že svedecká výpoveď S. C. preukázala jej aktívnu činnosť ako obchodného zástupcu spoločnosti, čo svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti tejto spoločnosti. Rovnako však spochybnila výpoveď tejto svedkyne zo dňa 5. septembra 2015;

(IV) mala za to, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach celkom zjavne zastupujú orgány činné v trestnom konaní, pričom svojvoľne rozhodujú o jej vine a treste v časti naplnenia skutkovej podstaty hospodárskeho trestného činu - podvodu v oblasti správy daní.

17. Žalobkyňa namietala neobstaranie dostatočného množstva podkladov a neúplné zistenie skutkového stavu pre rozhodnutia vo veci. V preskúvaných rozhodnutiach podľa nej absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie, podania, návrhy, vyjadrenia a ďalšie skutočnosti sa stali pre žalovaného a správcu dane podkladom pre rozhodnutie v danej veci. Napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo také zistenie skutkového stavu, ktoré je pre posúdenie predmetnej veci nedostačujúce. Zároveň žalobkyňa poukázala na neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na ňu, pričom citovala rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, podľa ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu sa nevzťahuje na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane od žalobkyne požadujú, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Žalobkyňa mala za to, že preukázala svoj nárok na odpočet DPH za príslušné obdobie a žalovaný dostatočne neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax.

18. Vo vzťahu k účelovému spochybneniu predložených dokladov žalobkyňa uviedla, že žalovaný a správca dane sa dostatočne nevysporiadali s vykonanými dôkazmi, a to s každým jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti. Správca dane a žalovaný neprihliadli na svedecké výpovede svedčiace v prospech žalobkyne a podporujúce jej tvrdenia, čo možno považovať za šikanózne postupy. Žalobkyňa spoľahlivo preukázala a zároveň splnila zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a teda dodávateľ bol platiteľ DPH, pri dodaní tovaru mu vznikla daňová povinnosť, kupujúci bol platiteľ DPH, obstaraný tovar použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, daň bola predávajúcim uplatnená voči kupujúcemu z dodaného tovaru, kupujúci má faktúru od predávajúceho a kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Doklady preukazujúce tvrdenia žalobkyne boli z jej strany predložené v príslušnom rozsahu a správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili svoju pozíciu vyplývajúcu im z princípu obráteného dôkazného bremena.

19. Žalobkyňa počas daňovej kontroly poukazovala na to, že obchodná spolupráca, v súčasnej dobe s už nekontaktnými obchodnými spoločnosťami, bola uskutočňovaná v rámci riadnych obchodnoprávných vzťahov, legálnymi postupmi a pokiaľ niektoré formy spolupráce vykazovali nadštandardný charakter, ich výlučným účelom bolo len zabezpečiť čo najväčšiu plynulosť jednotlivých transakcií s tovarom, ktorý si tento pre svoj špecifický charakter vyžaduje, nakoľko obchodovanie s takýmto druhom tovaru je podmienené efektívnosťou, rýchlosťou a precíznou logistikou. Žalovaný a správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mala žalobkyňa zúčastňovať na fiktívnych obchodoch.

20. Podľa žalobkyne správne orgány prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, poukázala na zásadu, v zmysle ktorej všetko čo je dovolené, nie je zakázané a na zásadu individuálnej autonómie. Žalobkyňa tiež poukázala na rozhodnutie č. 102641296/2017 zo dňa 27. decembra 2017, v skutkovo

podobnej veci, v ktorej žalovaný uznal, že správca dane vychádzal z nejednoznačných záverov, rozporuplných tvrdení a nepresne zisteného skutkového stavu. Absolútne rozdielne rozhodovanie v skutkovo veľmi podobných veciach je v príkrom rozpore s princípom právnej istoty, ako aj zásadami právneho štátu.

21. Žalobkyňa mala za to, že vydané rozhodnutia neobsahujú zákonom predpísané náležitosti. Žalovaný namiesto toho, aby reagoval na konkrétne, dôkazmi preukázané tvrdenia žalobkyne, iba alibisticky poukázal na dokazovanie vykonané správcou dane a jeho závery sa stali podkladom pre jeho rozhodnutie. Z tohto dôvodu tak možno obom rozhodnutiam vytýkať nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť. Žalobkyňa ďalej poukázala na nezákonnosť rozhodnutia v daňovom konaní, nakoľko rozhodnutie jej bolo doručované prostredníctvom bývalého právneho zástupcu, Ing. Milana Kúdelu, pričom tento spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom. Za uvedeného právneho zástupcu preberala zásielky p. N., ktorá nemala na to platný právny titul.

22. Vzhľadom na procesne vadný postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí na základe zadovážených skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj posúdili skutočný skutkový stav veci a v tejto súvislosti sa nedostatočne vysporiadali so zákonom ustanovenými predpokladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, má žalobkyňa jednoznačne za to, že po dôslednom preskúmaní rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane, je nutné dospieť k záveru, že žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, 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 preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že správnou žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodov, že: vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

23. K správnej žalobe sa vyjadril aj žalovaný, ktorý zotrúvajúc na svojej právnej a skutkovej argumentácii, uvedenej v napadnutom rozhodnutí, navrhol žalobu žalobkyne zamietnuť. Poukázal na stranu 18 odôvodnenia svojho rozhodnutia, z ktorého je zrejmé, že sa s námietkami týkajúcimi sa dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly vysporiadal. Ďalej trval na tom, že správca dane získal dostatok dôkazov na vyslovenie záveru, že žalobkyňa neoprávnene odpočítala daň z faktúr vyhotovených spoločnosťou TrueCom, s.r.o., a to vo výške 100.000 EUR, z faktúry č. 1020130455 za realizáciu stavby - farma Tornaľa a vo výške 369.479,83 EUR za dodávku tovaru (prevažne charakteru potravín živočíšneho pôvodu - chladených kurčiat, sliepok, vnútorností, syrov, živej hydiny), ďalej že neoprávnene odpočítal daň z faktúr od spoločnosti Podtatranská hydina a.s. v celkovej výške 133.299,40 EUR za krmivo a v celkovej výške 30.757,08 EUR za sóju, pričom tento tovar mala dodať spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o.. Námietku žalobkyne, týkajúcu sa spôsobu doručovania považoval žalovaný za neopodstatnenú, pretože zo strany daňových orgánov pri doručovaní písomností nedošlo k porušeniu zákona.

24. Žalobkyňa v replike k vyjadreniu žalovaného poukázala na to, že v konaní žalovaného a zahraničnej daňovej správy nevidí ani efektivitu, ani rýchlosť a dodržanie jej práv. Žalovaný vo svojom rozhodnutí síce opisuje skutkový stav na základe čiastočných zistení, avšak tento obsahuje množstvo medzier, nezodpovedaných otázok, ktoré žalovaný vyplnil hypotézami a vykonštruovaným dejom, pretože podmienky práva na odpočet dane z pridanej hodnoty splnila a žalovaný spochybnil reálne uskutočnenie transakcií len na podklade nekontaktnosti úplne odlišného subjektu. Nevysporiadal sa s časovým nesúladom obchodovania a výkonom daňovej kontroly, výpovedami a dôkazmi svedčiacimi v prospech žalobkyne, vychádzal výlučne s opisom skutkového stavu zisteného správcou dane aj napriek skutočnosti, že sú zrejme viaceré pochybenia a nejasnosti, pričom odôvodnenie rozhodnutia nespĺňa predpoklady preskúmateľného rozhodnutia. Žalobkyňa opätovne poukázala na nezákonnosť všetkých titulov, ktoré jej boli doručované prostredníctvom bývalého zástupcu, Ing. Milana Kúdelu, za ktorého zásielky preberala p. N., ktorá na to nebola oprávnená.

I. Rozhodnutie správneho súdu

25. Správny súd rozsudkom č. k. 2S/91/2018-114 zo dňa 19. septembra 2019 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

26. Správny súd mal na základe administratívneho spisu za to, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013 bola začatá zákonne, správca dane preukázal skutočnosti zistené daňovou kontrolou a na základe rozsiahleho dokazovania dospel k záverom, ktoré uviedol vo svojom rozhodnutí.

27. Správny súd sa v prvom rade zaoberal námietkou žalobkyne, že zo strany žalovaného a správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, súčasne zistil, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný a aktívne získaval informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

28. S poukazom na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn.: III. ÚS 726/2016-20 správny súd uviedol, že pokiaľ je žalobkyňa toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o MVI podľa citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohla sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však neurobila. Správny súd je toho názoru, že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobkyne, a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a jej námietky považoval za nedôvodné. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2013 bola prerušená, pričom lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená. Daňová kontrola začala dňa 17. júla 2013 a bola ukončená dňa 16. decembra 2015. Správca dane vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 24. marca 2014, pričom daňová kontrola bola prerušená odo dňa 25. marca 2014 do 3. septembra 2015. Listom zo dňa 7. septembra 2015 následne oznámil správca dane, že dňa 3. septembra 2015 pominuli dôvody prerušenia a v daňovej kontrole pokračoval. Z uvedených skutočností bezpochyby vyplýva, že daňová kontrola trvala spolu 11 mesiacov a 21 dní. To znamená, že bola vykonaná v lehote 1 roka. Námietku predĺženia, resp. nedodržania lehoty daňovej kontroly považoval správny súd za neopodstatnenú.

29. Podľa správneho súdu dĺžka lehôt stanovená v nariadení Rady č. 2010/904/ES je záväzná pre výkon MVI, ktorú vykonáva na to stanovený orgán a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila. Nie je pritom možné spájať lehotu pre MVI, uvedenú v nariadení rady, so zákonom stanovenými lehotami na trvanie a prerušenie daňovej kontroly, keďže samotné nariadenie v tomto smere neupravuje dĺžku daňovej kontroly. Dĺžka lehôt stanovená v nariadení nie je preto záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly. Správny súd poukázal na to, že aj z judikatúry NS SR vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na medzinárodnú výmenu informácií, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácií je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú, čo vyplýva z ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku.

30. Správny súd sa vo vzťahu k námietke žalobkyne, týkajúcej sa spoločnosti TrueCom s.r.o. a vyhotovených faktúr, stotožnil so zisteniami a závermi správcu dane, pričom poukázal na výpovede svedkov E. E. a C. D.. Argumentáciu žalobkyne o ekonomickom fungovaní spoločnosti TrueCom s.r.o. a o jej reálnej hospodárskej činnosti považoval správny súd za nepreukázanú a v plnom rozsahu sa stotožnil so závermi správcu dane, ako aj žalovaného.

31. K námietke nesprávne rozloženého dôkazného bremena medzi daňovníkom a správcom dane správny súd poukázal na skutočnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného, ktoré vyplývajú jednak zo samotného dokazovania vykonaného správcom dane, ako aj žalobných dôvodov. Vo vzťahu k poukazu žalobkyne na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 správny súd uviedol, že s predmetným odôvodnením citovaného rozsudku sa nestotožnil, považuje právny názor v ňom vyslovený za ojedinelý, ktorý nebol predmetom zjednocovacieho stanoviska pléna správneho kolégia NS SR a ktorý bol následne

judikátúrne prekonaný. V tomto smere poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, sp. zn. 8Sžf/81/2013, sp. zn. 2Sžf/4/2009, a takisto na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

32. Správny súd zároveň konštatoval, že uplatnenie si práva na odpočítanie dane je právom daňového subjektu (nie jeho povinnosťou) a keď toto právo daňový subjekt využije, je povinný preukázať splnenie všetkých podmienok potrebných k odpočítaniu dane v súlade s § 49 zákona o DPH. V prípade intrakomunitárneho dodania t. j. dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH je tovar oslobodený od DPH na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať.

33. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že dokazovaním správca dane správne ustálil a vyhodnotil dôkazy na základe zistených skutočností, že spoločnosť TrueCom s.r.o. nedodala kontrolovanému daňovému subjektu stavebné práce - realizácia stavby - farma Tornaľa, nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z Poľskej republiky a v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník. Vystavovanie faktúr v mene spoločnosti TrueCom s.r.o. pre žalobkyňu bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Deklarované obchody mali len jediný účel, a to znižovanie daňovej povinnosti žalobkyne, smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočítania DPH a v takomto prípade sú deklarované obchody poznačené podvodom. Spoločnosť TrueCom s.r.o., ako nekomunikujúci daňový subjekt, neumožnila výkon daňových kontrol a ku kontrolám nepredložila doklady, ktorými by preukázala, že vykonávala ekonomickú činnosť. Výhoda u žalobkyne spočívala v podobe odpočítania DPH na základe faktúr od nárazníkovej spoločnosti TrueCom, s.r.o, pričom táto daň nebola do štátneho rozpočtu nikdy odvedená.

34. Vo vzťahu k námietkam, ktorými žalobkyňa spochybňovala zákonnosť dôkazov, resp. informácií získaných v rámci MVI, s poukazom na skutočnosť, že nemala možnosť realizovať svoje procesné práva, správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-276/12. Správny súd tiež poznamenal, že informácie, ktoré správca dane získaval v rámci MVI neboli jedinými dôkaznými prostriedkami, ale jednalo sa o informácie, ktoré následne správca dane v rámci dokazovania preveril aj inými vykonanými dôkazmi tak, ako to vyplýva z odôvodnenia jeho rozhodnutia. Z obsahu napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobkyne požadovali doklady, ktoré by mala zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru, jeho reálnu existenciu, spôsob jeho prepravy, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobkyňu napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodovala. Bolo na žalobkyňu, aby predložila dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval a že obchod prebiehal skutočne tak, ako deklarovala.

35. Na základe výsledku vykonaného dokazovania správny súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, resp. jeho pohybu u dodávateľov žalobkyne, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovanych zdaniteľných plnení sa javí unesenie dôkazného bremena, zaťažujúce žalobkyňu ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby preukázala, že vynaložila a prijala všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti na dosahovanie účelu hospodárskej činnosti, aby zabránila tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality DPH, čo nie je nič neobvyklé. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality DPH a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

36. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ako aj žalovaným, ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti uviedol, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných

dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. Podľa konštantnej judikatúry nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola súdom daná podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s pohľadom na okolnosti každého prípadu. Správny súd dospel k záveru, že na všetky relevantné námietky žalobkyne boli správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia podrobne uvedené dôvody, pre ktoré bolo rozhodnuté o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH.

37. K ďalším žalobným námietkam, správny súd uviedol, že správca dane v súlade so zákonom dospel k záveru, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov "CEDROB" SPÓLKA AKCYJNA, BESKID 1 SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA W LIKWIDACJI, SPÓLKA JAWNA MIKULEC, OKREGOWA SPÓLDZIELNIA MLECZARSKA, KOVÁR plus, s.r.o., MAREK CZAMARA, "GÓR-STAL" SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA, v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník. Vystavovanie faktúr v jej mene pre žalobkyňu bolo účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov a účelom deklarovanych obchodov bolo znižovanie daňovej povinnosti žalobkyne. Spoločnosť Mirbes, s.r.o., ako nekomunikujúci daňový subjekt neumožnila výkon daňových kontrol a nepredložila žiadne doklady, ktorými by preukázala, že vykonávala ekonomickú činnosť. Žalobkyňa sa svojím konaním (vystavovanie dodacích listov za spoločnosť Mirbes, s.r.o., konanie za spoločnosť Mirbes, s.r.o. C. I., členom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., sprostredkovanie obchodov C.. G. T., v tom čase spoločníkom spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a predsedom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., dispozičné právo C.. G. T. na účty dodávateľa, ktoré bolo v priebehu roku 2012 touto osobou využívané k výberu hotovostí z účtov, nahlasovanie zásielok do elektronického systému „Zásielky“ za príjemcu Mirbes, s.r.o. žalobkyňou, resp. zamestnancami spoločnosti Podtatranská hydina a. s.) s plným vedomím priamo zúčastňovala na tomto konaní poznačenom podvodom, t. j. na deklarovanych obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o..

38. V súvislosti s námietkami týkajúcimi sa neuznania odpočítania dane z faktúr od spoločnosti SLOVAKIA FARMA s. r. o. sa správny súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že správca dane z vykonaného dokazovania zistil, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s. r. o. je nekontaktná spoločnosť, na sídle uvedenom v obchodnom registri nikdy reálne nemala sídlo, pri vykonávaných daňových kontrolách nepreukázala deklarovanú ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občanom Českej republiky, ktorého sa na základe doterajších šetrení vykonaných Kriminálnym úradom finančnej správy a vykonaných správcom dane nepodarilo skontaktovať. Za činnosťou tejto spoločnosti stojí jediná fyzická osoba S. C., ktorá na základe plnomocenstva podľa potreby vykonávala určité účelové úkony ako preberanie pošty, vyhotovuje faktúry, disponovanie s účtami, a pod., pričom táto svoje konanie nedoložila relevantnými dôkazmi - mandátnou zmluvou, splnomocnením, ktoré by deklarovali jej konanie za uvedenú spoločnosť. Jediný konateľ a spoločník tejto spoločnosti v období, za ktoré sa vykonávala kontrola, O. D., občan Maďarskej republiky, potvrdil, že za určitú sumu peňazí sa stal výkonným riaditeľom tejto spoločnosti, podpisoval za ňu doklady, ktorým nerozumel, pretože nehovorí slovensky, pričom uviedol, že nepoveril žiadnu osobu konať v mene tejto spoločnosti a nevie, kto sú partneri spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o.. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. bola Ústredným kontrolným a skúšobným ústavom poľnohospodárskym v Bratislave registrovaná ako sprostredkovateľ krmných zmesí, pričom S. C. k registrácii predložila doklady, ktoré nezodpovedali skutočnosti, napriek tomu ich potvrdila čestným vyhlásením.

39. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov CARGILL (POLSKA) SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA, DeHeus a. s., BUČOVICE, FIRMA HANDLOWO - PRODUKCYJNA "BARBARA" SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA LOUIS DREYFUS COMMODITIES POLSKA SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA, v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník. Vystavovanie faktúr v jej mene bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane v súlade so zákonom preukázal, že žalobkyňa sa svojím konaním (zastupovanie daňového subjektu SLOVAKIA FARMA s.r.o. C.. G. T., v tom čase spoločníkom žalobkyne a predsedom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., jeho dispozičné právo na účty dodávateľa, kontakty u dodávateľov tovaru z iného členského štátu) s plným vedomím priamo zúčastňovala na tomto konaní poznačenom podvodom.

40. Správny súd vyhodnotením administratívneho spisu nezistil porušenie procesných ustanovení Daňového poriadku. Z odôvodnenia napádaného rozhodnutia vyplýva, že riadne prebehlo odvolacie konanie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiadal s námietkami, ktoré žalobkyňa uplatnila v odvolacom konaní, pričom na zásadné a podstatné odvolacie námietky poskytol žalovaný svoje zdôvodnenie. K žalobnej námietke týkajúcej sa arbitrárnosti a nedostatočného zdôvodnenia napádaných rozhodnutí správny súd opätovne poukázal na konštantnú judikatúru európskych súdov a Ústavného súdu SR, v zmysle ktorej nie je povinnosťou súdu, ako ani správneho orgánu, odpovedať na každú vznesenú námietku. Povinnosťou správneho orgánu a súdu je zaoberať sa pre vec podstatnými námietkami, čo preskúmané rozhodnutie spĺňa, a teda nie je možné ho označiť za arbitrárne, pretože žalovaný v ňom odpovedal na relevantné odvolacie námietky. Z vykonaných dôkazov podľa správneho súdu tiež vyplynulo, že v predmetnej veci sa mohlo jednať o klasickú schému karuselového podvodného konania. Záverom správny súd poukázal na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veciach C-277/14 PPHU Stehcemp a v spojených veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recycling Sprl.

IV.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

41. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“). Sťažovateľka v sťažnostnom návrhu alternatívne navrhla, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

42. V rámci kasačnej sťažnosti sťažovateľka požiadala o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“) v nasledovnom znení:

(I) Je lehota 3 mesiacov na poskytnutie informácií v čl. 7 a 9 nariadenia pre dožiadaný orgán záväzná?

(II) Ustanovenie bodu 25 nariadenia, a síce: „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácii sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné chápať tak, že dané lehoty predstavujú lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 61 Daňového poriadku?

(III) Existuje sankcia za nedodržanie lehôt na vykonanie MVI stanovených nariadením vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu? Je ňou nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

(IV) § 61 Daňového poriadku je možné v kontexte nariadenia vykladať tak, že pominutie dôvodov pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničená maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií?

(V) V prípade, ak vnútroštátny správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu neobdrží odpoveď na MVI v rámci lehôt určených nariadením, je povinný ukončiť prerušenie daňovej kontroly a pokračovať v daňovej kontrole, aj napriek skutočnosti, že neobdržal odpoveď v rámci MVI?

(VI) Je možné charakterizovať MVI, ktorá presahuje lehoty určené nariadením za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

(VII) Je možné považovať skutočnosti získané a zistené na základe MVI, ktorej dĺžka prekračuje lehoty určené nariadením, za zákonný dôkazný prostriedok?

(VIII) Je zákonné prerušenie daňovej kontroly, resp. zákonné spočívanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, v prípade, ak sú prekročené lehoty na vybavenie MVI určené nariadením?

43. Podľa sťažovateľky je nevyhnutné, aby SDEÚ zodpovedaním otázky č. 3 jasne stanovil sankcie, resp. zodpovedal, či v danom prípade vôbec nejaká sankcia existuje. Ak neexistuje, ustanovenia nariadenia sa stanú teleologickými, bez akejkoľvek možnosti vynútenia ich striktného dodržania. Zodpovedanie danej otázky je zásadné aj v konaniach vedených pred správnym súdom v právnych veciach žalobkyne, spoločnosti HYDINA SK s.r.o. a spoločnosti Podtatranská hydina a.s. V tejto súvislosti sťažovateľka požiadala o prerušenie konaní, týkajúcich sa uvedených spoločností.

44. Sťažovateľka namieta nasledujúce vady konania, ktoré boli spôsobené žalovaným/ správcom dane, resp. správnym súdom:

Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

45. K námietke neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci sťažovateľka uviedla, že správny súd mal podrobne posúdiť otázku či dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali neboli pochybné alebo či logicky vôbec robia možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány dospeli a či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní.

Nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na žalobkyňu (sťažovateľku)

46. Sťažovateľka nesúhlasila s tvrdením správneho súdu (body 116, 122 a 123 odôvodnenia), v zmysle ktorého malo byť preukázané, že spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. nikdy neboli skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov a že boli nastrčené ako nárazník. Rozhodnutie súdu a správnych orgánov je postavené výlučne na domnienkach a hypotézach. Rovnako nepovažovala za pravdivé tvrdenie súdu, že obe spoločnosti neboli vlastníkom predmetného tovaru. Opätovne poukázala na výpovede svedkyne S. C.Á. a na trestné konanie, ktoré bolo voči nej vedené.

47. Sťažovateľka namietala neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena, a to vzhľadom na rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpá dôkazné bremeno v prípade, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaných tovarov a služieb od dodávateľov. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Rovnako poukázala na závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Sťažovateľka zastáva názor, že ak správne orgány chceli spochybníť jej nárok, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností ňou tvrdené a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali.

48. Sťažovateľka zastáva názor, že správca dane, resp. žalovaný sa s jej návrhmi a námietkami nevysporiadali dostatočne a nerešpektovali požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní. Rovnako poukázala na to, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie od DPH.

Nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ

49. Na podporu svojich tvrdení žalobkyňa poukázala na viaceré rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-204/13, C-368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02 bod 72, C-162/07, C-425/06, C-277/09, C-439/04 a C-440/04 body 42 - 45, 52 a 53, C-624/15 bod 35, 36, 40, C-80/11 a C-1425/11 atď.). Sťažovateľka uviedla, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Mala za to, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázala svoj nárok na odpočet DPH a správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

Účelové spochybnenie predložených dokladov

50. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane (údajne) neuviedol dôvod výkonu daňovej kontroly, sťažovateľka zastávala názor, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone a je vedená svojvoľne.

51. Ďalej sťažovateľka namietala, že správca dane, resp. žalovaný účelovo, bez relevantných dôvodov používajú také pojmy, ako napr. „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť.“

Sťažovateľka sa považuje za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá síce kúpila tovary od partnerov s podozrivou povestou, avšak na podvodoch sa sama nezúčastňovala. Na základe tejto skutočnosti zastávala sťažovateľka názor, že správca dane resp. žalovaný nezohľadnili, že bola v danom reťazci ako nevinne zúčastnený subjekt.

52. Sťažovateľka tiež poukázala na porušenie ustanovení daňového poriadku, ktoré sa týkajú doručovania. Uvedené odôvodnila doručovaním rozhodnutí splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu, Ing. Milanovi Kúdelovi, za ktorého zásielky preberala p. N., ktorá na to nemala oprávnenie. Aj napriek skutočnosti, že vadnosť doručovania písomností sťažovateľka namietala a žiadala o prešetrenie vykonaného doručovania, súd nepristúpil k vykonaniu šetrenia v tak podstatnej procesnej stránke veci.

53. Ďalej sťažovateľka namietala odmietnutie predložených dôkazov zo strany daňových orgánov. Zastávala názor, že doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu boli z jej strany predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca dane účelovo spochybňoval skutočnosti v nich deklarované. Tvrdenie správcu dane, že spoločnosti TrueCom s.r.o., Mirbes s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne s nikým neobchodovali je v priamom rozpore s vyjadrením poľskej daňovej správy, podľa ktorej vzhľadom na veľký počet spracovateľov dodávajúcich ten istý druh tovaru nie je poľský daňový subjekt schopný presne určiť zmluvné strany, od ktorých nakúpil tovar, ktorý bol následne predaný ďalej. Nadštandardný charakter spolupráce so spoločnosťami Mirbes s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. sťažovateľka odôvodňuje potrebou zabezpečenia plynulosti jednotlivých transakcií s tovarom (jatočná hydina), rýchlosťou, precíznou logistikou a predchádzaniu reklamačných konaní.

54. Žalovaný, správca dane a správny súd podľa názoru sťažovateľky nepreukázali nepravdivosť ňou predloženej dokumentácie, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, podľa ktorých sa mala sťažovateľka úmyselne zúčastňovať na obchodoch poznačených podvodom. Správne orgány boli povinné prijať závery na základe preukázaného skutočného skutkového stavu, avšak jednotlivé rozhodnutia sú postavené na domnienkach, nepreukázaných tvrdeniach a nepodložených argumentoch.

Prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy

55. K námietke prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy sťažovateľka uviedla, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosti, ktoré uviedla, a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať. Takisto bol povinný vysporiadať sa s jej námietkami v celom rozsahu, a to vzhľadom na ich obsah a význam pre riadne a správne posúdenie veci. Správny súd sa však bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom, pričom sám sa nevysporiadal s námietkami sťažovateľky.

Spofahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania

56. Sťažovateľka namietala spofahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania. Podľa jej názoru napadnuté rozhodnutia trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo aj nedostačujúce zistenie skutkového stavu. Úlohou správneho súdu je celkom samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených správnym orgánom, a ak pritom zistí skutkové či procesné právne deficity, má správne orgánu uložiť ich odstránenie, nahradenie, či doplnenie alebo tak urobí sám. Správny súd pritom len jednoducho bez ďalšieho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konania a vydal rozhodnutie v rozpore so zákonom.

Nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

57. Sťažovateľka zastávala názor, že z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány nazerali na ňu ako na právoplatne odsúdenú páchatelku trestného činu podvodu v oblasti daní, a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti. Zároveň nie je

na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu k jej podnikateľským aktivitám a k jej osobe.

Vada vydaných rozhodnutí

58. K námietke vady vydaných rozhodnutí sťažovateľka konštatovala, že prvostupňové rozhodnutie aj rozhodnutie žalovaného sú z hľadiska preskúmateľnosti neakceptovateľné a neudržateľné. Rozhodnutiam vytykala tak nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného skutkového stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť. Zastávala pritom názor, že konajúci správny súd ich mal preto zrušiť. Ten však namiesto riadneho vyhodnotenia námietok sťažovateľky len odkázal a zopakoval zistenia správcu dane a žalovaného. Podľa názoru sťažovateľky preto požiadavke na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá postup správneho súdu, ktorý sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci. Rozsudok teda neobsahuje dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení.

Porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí

59. Ďalšou namietanou skutočnosťou zo strany sťažovateľky bolo porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí. S poukazom na § 61 ods. 10 Daňového poriadku, článku 10 - 12 nariadenia zdôraznila, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom, určovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia, ako následne aj deň jej skončenia, nakoľko táto je súčasne limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Požiadavku primeranosti vedenia daňovej kontroly (zásada proporcionality v daňovom práve) zákonodarca formuloval exaktne stanovením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľky správca dane ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutia nijako nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty. Rovnako neboli predložené žiadne listiny, z ktorých by vyplynula osobitne stanovená lehota, písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej nariadením alebo doklad, z ktorého vyplýva uvedenie doby, v ktorej možno predpokladať splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom.

60. Správca dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka, okrem prípadov v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možné predĺžiť najviac o šesť mesiacov. Sťažovateľka konštatovala, že správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia, vrátane prekročenia lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Postupy, ktorými správcovia dane zvyknú zneužívať inštitút prerušenia daňovej kontroly v rámci MVI je potrebné považovať za neefektívne a nadbytočné. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na interné riadiace akty žalovaného č. 16/2012/1020304 a č. 1/2013/1100204/P - Prikaz generálneho riaditeľa sekcie daňovej a colnej o povinnosti zasielať urgencie pri MVI. Podľa sťažovateľky správca dane neposlal ani jednu urgenciu, a teda takéto konania sú v rozpore s predmetnými internými aktmi a sú prejavom nečinnosti správcu dane.

61. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušil správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti pri správe daní. Takéto pochybenie má za následok nezákonnosť celého doterajšieho konania. Žalovaný sa podľa sťažovateľky vôbec nevysporiadal s námietkou nedodržania zásady proporcionality a nezaoberal sa ňou. Správca dane sa nemôže podľa sťažovateľky odvolávať na zložitost' dožiadanych informácií a celkového postupu daňovej kontroly so zahraničným prvkom, a keby chcel takýto postup zvoliť, mal požiadať príslušný daňový orgán z iného štátu o predĺženie zákonných lehôt, čo však neurobil. Súčasne správca dane, žalovaný a rovnako ani súd nijakým spôsobom neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo a došlo práve v rámci daňovej kontroly a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania.

62. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v rozhodnutí žalovaného a vo vyjadreniach k správnej žalobe. Nakoľko sa žalovaný stotožnil s

právnym posúdením vecí správneho súdu navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

63. Sťažovateľka podaním zo dňa 13. mája 2020 kasačnému súdu oznámila, že NS SR uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 prerušil konanie o kasačnej sťažnosti vo veci žalobcu HYDINA SK s.r.o., proti rozhodnutiu správneho súdu sp. zn. 6S/1/2017 zo dňa 18. januára 2018, a to z dôvodu predloženia prejudiciálnych otázok SDEÚ, ktorých zodpovedanie bude mať priamy a zásadný význam aj pre toto konanie o kasačnej sťažnosti. Z uvedeného dôvodu navrhla, aby kasačný súd uznesením prerušil konanie o kasačnej sťažnosti, a to až do konečného zodpovedania prejudiciálnej otázky SDEÚ, alebo aby sám konanie prerušil a pripojil sa k podanej prejudiciálnej otázke v konaní vedenom na NS SR sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

64. Kasačný súd uznesením sp. zn. 10 Sžfk 12/2020 zo dňa 26. januára 2021 konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky postupom podľa § 100 ods. 2 písm. a) v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušil, z dôvodu podania prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie iným senátom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp. zn. 5 Sžfk 34/2018 v nasledovnom znení:

- „Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?
- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?
- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?“

65. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že:

„Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

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

67. Uznesením sp. zn. 10 Sžfk 12/2020 zo dňa 13. decembra 2021 kasačný súd rozhodol o pokračovaní v kasačnom konaní v nadväznosti na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 (bod 65).

II. Posúdenie kasačného súdu

68. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods.

1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

69. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je rozsiahla (59 strán), plná opakovaných námietok a s vecou nesúvisiacich citácii právnej úpravy či judikatúry, bez snahy o reakciu na konkrétne závery správneho súdu, prípadne vady rozsudku správneho súdu a zistenia správcu dane ako aj žalovaného v tejto veci. Obdobne bola formulovaná už správna žaloba sťažovateľky (46 strán). Kasačná sťažnosť s ohľadom na jej formuláciu je tak hraničná z pohľadu zrozumiteľnosti ako aj (ne)zmatečnosti (napr. námietky vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou Mirbes, s.r.o., ktoré neboli predmetom rozhodnutia správnych orgánov), že vzbudzuje pochybnosti o celi podania, účelovo predlžovať súdne konanie v predmetnej veci bez záujmu o úspech v nej. Kasačný súd preto zvažoval možnosť postupu podľa § 28 v spojení s § 452 ods. 1 SSP, keď môže odmietnuť kasačnú sťažnosť z dôvodu zjavne šikanózneho charakteru alebo ktorou sa sleduje zneužitie práva či jeho bezúspešné uplatňovanie. S ohľadom na celkovú dĺžku kasačného konania však kasačný súd nepristúpil k odmietnutiu kasačnej sťažnosti ako šikanózneho podania a meritórne ju posúdil. V duchu starorímskeho *vigilantibus iura scripta sunt* kasačný súd jedným dychom v predmetnej veci dodáva, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti a vágnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala. Za čo nesie zodpovednosť práve sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP).

70. Kasačný súd po preskúmaní administratívneho a súdneho konania mal za preukázané, že zo strany správneho súdu a žalovaného došlo k niektorým nejasnostiam, ktoré považuje za potrebné ozrejmiť. Konkrétne ide o nezrovnalosť v označení diela, ktoré mala pre sťažovateľku vykonať spoločnosť TrueCom s.r.o. a ktorého vykonanie daňové orgány spochybnili. Správca dane vo svojom rozhodnutí spochybnil dodanie služieb uvedenou spoločnosťou, ktorej predmetom malo byť rozšírenie hydínovej farmy Lapša v zmysle faktúry č. 1020130455 zo dňa 30. apríla 2013. Žalovaný, ako aj správny súd však uvádzali, že išlo o realizáciu stavby Tornaľa. Po preskúmaní administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že sa v skutočnosti malo jednať o realizáciu stavby Tornaľa, a teda rozdiely uvedené v jednotlivých rozhodnutiach správnych orgánov a správneho súdu považuje za chybu v písaní, ktorá nemá vplyv na konečné rozhodnutie vo veci.

71. K spochybneniu obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Mirbes, s.r.o., kasačný súd uvádza, že zo strany správneho súdu nebol dôvod ich skúmať (bod 122 odôvodnenia napadnutého rozsudku), nakoľko tieto ani neboli predmetom prvostupňového rozhodnutia. Keďže však na tieto obchody poukazovala sama sťažovateľka, tak v správnej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, kasačný súd konštatuje, že ich posúdenie správnym súdom nemalo vplyv na rozhodnutie vo veci a kasačný súd sa nimi ďalej nezaoberal. Rovnako sa kasačný súd nezaoberal ani posúdením cezhraničných obchodov (resp. neuznaním oslobodenia od dane) sťažovateľky so spoločnosťami CEDROB S.A., HERMOD Sp. Z o.o., UAB Triados, WEROMIT KATARZYNA WYLUPEK, SOLEK PROJECT KHI SRL, keďže ich spochybnenie sťažovateľka v priebehu súdneho konania nenamietala.

72. Kasačný súd sa už v rámci svojej činnosti zaoberal obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľky (s obdobnými sťažnostnými bodmi), týkajúcimi sa rovnakej právnej otázky a obdobných obchodných reťazcov (so spoločnosťami TrueCom s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o., Mirbes s.r.o., Podtatranská hydina a.s.), pričom kasačný súd tieto kasačné sťažnosti ako nedôvodné zamietol. Uvedené sa týkalo rozhodnutí NSS SR:

(I) sp. zn. 3 Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012 - Mirbes, s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o.);

(II) sp. zn. 2 Sžfk 57/2018 zo dňa 27. apríla 2022 (zdaňovacie obdobie september 2012 - Mirbes, s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o., CEDROB S.A.);

(III) sp. zn. 8 Sžfk 23/2020 zo dňa 22. júna 2022 (zdaňovacie obdobie február 2012 - CEDROB S.A., Podtatranská hydina a.s., Mirbes, s.r.o.);

(IV) sp. zn. 10 Sžfk 69/2019 zo dňa 28. júla 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2012 - Mirbes, s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o., Podtatranská hydina a.s.);

(V) sp. zn. 3 Sžfk 83/2019 zo dňa 25. mája 2022 (zdaňovacie obdobie marec 2013 - TrueCom s.r.o., Podtatranská hydina, a.s., SLOVAKIA FARMA s.r.o., CEDROB S.A.);

(VI) sp. zn. 4 Sžfk 38/2019 zo dňa zo dňa 28. júla 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2012 - SPOLKA JAWNA MIKULEC, Mirbes, s.r.o.).

73. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

74. Predmetom kasačného konania (účastníkov: sťažovateľky HYDINA SLOVENSKO s.r.o., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu vo vyššie uvedených právnych veciach (bod 72), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 2 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje. Medzi uvedenými konaniami spočíva rozdiel len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie, inú sumu rozdielu dane, avšak v rámci obdobných obchodnoprávných reťazcov, pričom sťažnostné námietky sú identické. Preto kasačný súd pristúpil k aplikácii tzv. skráteného odôvodnenia s použitím odkazu na rozsudky vo vyššie zmienených konaniach. Ustanovenie § 464 ods. 2 SSP umožňuje kasačnému súdu použiť tzv. skrátené odôvodnenie rozsudku, v ktorom sa kasačný súd môže obmedziť len na poukázanie na svoje skoršie rozhodnutia, za predpokladu, že tak rozhodol aspoň v piatich právnych veciach a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením. Totožný predmet konania sa rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému, čo posúdenie predmetnej právnej otázky spíňa.

75. V nadväznosti na pôvodný návrh sťažovateľky na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok SDEÚ, ktoré sťažovateľka uviedla v kasačnej sťažnosti, kasačný súd konštatuje, že otázky navrhované sťažovateľkou boli SDEÚ zodpovedané vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, v miere potrebnej pre rozhodnutie danej veci, keďže prekročenie lehoty určenej v čl. 10 nariadenia nezakladá dôvod na konštatovanie nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly.

III. Záver

76. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 ako nedôvodnú zamietol.

77. Pri zodpovedaní námietok sťažovateľky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

78. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

79. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.