

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/38/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200205
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 07. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200205.2

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 žalovaného č. 100370250/2018 zo dňa 14. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/23/2018-121 zo dňa 29. januára 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh sťažovateľky na prerušenie konania zo dňa 10. decembra 2021 zamietá.
- III. 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 (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až máj 2012, júl 2012, august 2012 a október až december 2012. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 158446/2015 zo dňa 30. marca 2015 (ďalej len „Protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100512488/2017 zo dňa 22. marca 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume 381.572,77 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2012. Správca dane vo svojom rozhodnutí:

(I) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou SPÓLKA JAWNA MIKULEC, pričom tiež zistil, že dodávka medzi týmito subjektmi bola nepohyblivá a prebehla na území Slovenskej republiky (nevznikol nárok na oslobodenie od dane);

(II) spochybnil obchody žalobkyne so spoločnosťou Mirbes, s. r. o., a to z dôvodu nekontaktnosti tejto spoločnosti, nepreukázania jej sídla a ekonomickej činnosti, nekontaktnosti jej konateľa, výpovedí

svedkyne K. G., ktorá v mene spoločnosti konala a disponovaním účtom spoločnosti D.. L., jedným z vlastníkov žalobkyne.

3. V rámci odôvodnenia správca dane tiež poukázal na viaceré odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) a na výpovede svedkyne K. G.. Správca dane preto prvostupňovým rozhodnutím konštatoval, že žalobkyňa:

(I) nepriznaním DPH v zdaňovacom období máj 2012 vo výške 79.228,24 EUR z faktúr pre odberateľa SPÓĽKA JAWNA MIKULEC porušila § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), a preto jej bol vyrubený rozdiel dane vo výške 79.228,24 EUR;

(II) vykonaním odpočítania dane vo výške 302.344,53 EUR na základe dokladov od dodávateľa Mirbes, s.r.o. porušila § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, a preto jej bol vyrubený rozdiel vzniku práva na úplné odpočítanie dane vo výške 302.344,53 EUR.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100370250/2018 zo dňa 14. februára 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil, pričom v plnom rozsahu odkázal (zopakoval) zistenia správcu dane obsiahnuté v prvostupňovom rozhodnutí.

5. Vo vzťahu k námietke, že správca dane postupoval pri začatí daňovej kontroly v rozpore s § 4 Daňového poriadku, pretože žiadnym spôsobom neodôvodnil prítomnosť R.. G. E. na začatí daňovej kontroly napriek tomu, že žalobkyňa pri ústnom pojednávaní konanom dňa 17. mája 2016 namietala jeho účasť pri začatí daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že zo Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar zo dňa 23. apríla 2013 je zrejmé, že ústneho pojednávania, ktorého hlavným predmetom bolo začatie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobia, sa zúčastnil aj R.. G. E., Kriminálny úrad finančnej správy Slovenskej republiky, oddelenie závažnej colnej a daňovej kriminality, pobočka Východ Prešov (iná osoba). Zároveň poukázal na ustanovenie § 160 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého na úkony, ktoré je oprávnené vykonávať Finančné riaditeľstvo a Kriminálny úrad finančnej správy podľa osobitného predpisu (zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov) a ktoré podľa tohto zákona patria do pôsobnosti správcu dane, sa ustanovenia tohto zákona vzťahujú rovnako, ako aj na ustanovenie § 4 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku, podľa ktorého osobou zúčastnenou na správe daní je aj iná osoba ako daňový subjekt, ktorá má práva a povinnosti pri správe daní alebo ktorej práva a povinnosti sú správou daní dotknuté. Žalovaný konštatoval, že predmetná osoba účasťou pri začatí daňovej kontroly plnila úlohy Kriminálneho úradu finančnej správy v rámci vykonávaného operatívneho preverovania s poukazaním na § 5 ods. 3 písm. j) bod 3 zákona č. 333/2011 Z. z. v znení neskorších predpisov. Činnosť Kriminálneho úradu finančnej správy sa riadi osobitným predpisom a správca dane nie je oprávnený poskytovať zdôvodnenie jeho účasti na uvedenom úkone.

6. K námietke, že daňová kontrola bola nezákonná, pretože správca dane nepreukázal dôvodné podozrenie, ktoré oprávňovalo správcu dane v čase začatia daňovej kontroly k aplikácii ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku, žalovaný uviedol, že podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku je správca dane oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V takom prípade v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly, v ktorej musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie. Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar zo dňa 23. apríla 2013 obsahuje všetky uvedené náležitosti, teda aj dôvod začatia daňovej kontroly, a to dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Daňový poriadok pritom neukladá správcovi dane povinnosť preukazovať, na základe čoho má správca dane podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Navyše, Kriminálny úrad finančnej správy vo svojej žiadosti zo dňa 21. marca 2013 o vykonanie koordinovanej daňovej kontroly uviedol, že vzhľadom na poznatky získané operatívnou cestou je v súvislosti so začatím a výkonom požadovanej daňovej kontroly v uvedených spoločnostiach (medzi nimi aj žalobkyňa) dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady týchto spoločností budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené.

7. K námietkam týkajúcim sa dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola začala dňa 23. apríla 2013 a ukončená bola doručením protokolu dňa 7. apríla 2015. V čase od 26. novembra 2013 do 9. decembra 2014 bola rozhodnutím č. 9712402/5/5228857/2013/Kar zo dňa 22. novembra 2013 prerušená. Vychádzajúc z ustanovenia § 61 ods. 1 a 5 Daňového poriadku, žalovaný konštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, teda bola ukončená v zákonom stanovenej lehote. Dĺžka lehôt stanovená v Nariadení Rady EÚ č. 904/2010 je záväzná pre výkon MVI, ktorú vykonáva na to stanovený orgán, a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila. Nie je možné spájať lehotu pre MVI uvedenú v Nariadení Rady EÚ č. 904/2010, s prekročením zákonom stanovených lehôt na trvanie a prerušenie daňovej kontroly, keďže samotné nariadenie v tomto smere neupravuje dĺžku daňovej kontroly. Dĺžka lehôt stanovená v Nariadení Rady EÚ č. 904/2010 nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly. Aj z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na MVI, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. MVI je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú. V danom prípade bola daňová kontrola vykonaná v rámci zákonnej lehoty.

8. V súvislosti s intrakomunitárnym dodaním tovaru do Poľska pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, žalovaný uviedol, že pri preverovaní týchto zdaniteľných obchodov správca dane z predložených dodávateľských faktúr zistil, že tovar (jatočné kurčatá) žalobkyňa obstarala od dodávateľov z fariem na území Slovenskej republiky. K faktúram boli predložené dodacie listy, vyhlásenia odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, že tento tovar kúpil na základe príslušnej faktúry, prevzal (prevzatie potvrdil na dodacom liste) a prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, a certifikáty pre obchod vo vnútri Spoločenstva. Z ďalšieho preverovania a z odpovedí poskytnutých poľskou daňovou správou na základe zaslaných žiadostí o MVI správca dane zistil, že preprava jatočnej hydiny zo Slovenska do Poľska bola vykonaná a vykonal ju odberateľ daňového subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC, teda spoločnosť BESKID 1 Sp. z o.o., resp. Ubojnia Drobiu Sp.j. System - Drop P.i W. Losiovcy, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów (konkrétne prepravcovia D. C., I. alebo Podtatranská hydina a.s., Kežmarok, ktorí jej túto prepravu fakturovali). Prepravu vykonal tento odberateľ na vlastný účet, nefakturoval ju daňovému subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC (tento daňový subjekt nemá vo svojom účtovníctve faktúry za prepravu tovaru). Správca dane po vyhodnotení takto zisteného skutkového stavu dospel k záveru, že dodávky tovaru medzi žalobkyňou a poľským odberateľom SPOLKA JAWNA MIKULEC neboli spojené s prepravou do iného členského štátu, že pri týchto dodávkach tovaru nebola splnená podmienka pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvedená v § 43 ods. 1 zákona o DPH, a preto žalobkyňa pri tomto dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 písm. c) zákona o DPH a povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH vo výške 79.228,24 EUR.

9. K námietkam týkajúcim sa splnenia podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní predmetného tovaru do iného členského štátu, žalovaný konštatoval, že okrem splnenia formálnych podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane ustanovených v § 43 ods. 5 zákona o DPH je teda pre možnosť uplatnenia oslobodenia od dane podstatné, aby tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu, a to predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet. Jednou z podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu je, že právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a dodávateľ preukáže, že preprava tovaru sa fyzicky skončí v inom členskom štáte, t. j. musí byť uskutočnená preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to dodávateľom alebo odberateľom (nadobúdateľom) alebo inou osobou na ich účet. Práve túto podmienku žalobkyňa nepreukázala. Žalovaný k predmetným obchodným transakciám uviedol, že ide o tzv. reťazový obchod, ktorý je takto určený, pretože sa na ňom zúčastňuje reťazec dodávateľov a odberateľov identifikovaných pre daň v rôznych členských štátoch.

10. Pri uplatňovaní režimu DPH u reťazových obchodov v uvedenom reťazci dodávateľov a odberateľov, keď sa tovar prepravoval priamo od prvých dodávateľov v reťazci k poslednému odberateľovi, došlo v mieste dodania tovaru na farmách na území Slovenskej republiky k dodaniu tovaru bez prepravy (nepohyblivé dodávky) medzi slovenskými dodávateľmi a žalobkyňou a taktiež medzi žalobkyňou a poľským odberateľom SPOLKA JAWNA MIKULEC. Dodanie tovaru medzi SPOLKA JAWNA MIKULEC a jej poľským odberateľom už boli dodania tovaru s prepravou (pohyblivé dodávky). Námietky žalobkyne, ktorými presadzuje, že splnila podmienky na oslobodenie dodania tohto tovaru od dane,

sú neopodstatnené, pretože správca dane rozsiahlym dokazovaním vo veci vyvrátil tvrdenia, že prepravu tovaru uskutočnil jej odberateľ SPOLKA JAWNA MIKULEC, resp., že bola vykonaná na jeho účet. Vyhlásenie odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, sa vzhľadom na vykonané dôkazy ukázalo ako nepravdivé. Preto tento doklad nemožno považovať za relevantný dôkaz preukázania prepravy tovaru tak, ako je na ňom uvedené a ako vyžaduje ustanovenie § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH, a ani za dôkaz, že k dodaniu tovaru spojeného s prepravou tovaru došlo. V tejto súvislosti žalovaný poukázal (zhodne aj správca dane) na rozsudok ESD C-409/04 (Teleos).

11. K námietke, že predložené certifikáty pre obchod vo vnútri Spoločenstva nie sú pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia podľa ustanovenia § 43 ods. 1 až 4 zákona o DPH vôbec rozhodujúce, žalovaný uviedol, že v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Certifikáty o zdravotnom stave zvierat, ktoré k odberateľským faktúram pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC predložila žalobkyňa dňa 24. februára 2015, potvrdzujú zistenia správcu dane, že prepravu vykonal v poradí druhý poľský odberateľ. Zároveň tieto certifikáty preukazujú vedomosť žalobkyne o skutočnostiach týkajúcich sa prepravy tovaru, pretože tieto sú súčasťou vystavovaných certifikátov, a žiadosť, na základe ktorej vystaví príslušná RVPS certifikát o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EÚ, sa podáva príslušnej RVPS najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat.

12. K námietke, že správca dane pri výsluchu svedka D. C. procesne pochybil, pretože uprel žalobkyňu klásť svedkovi otázky, žalovaný uviedol, že správca dane toho na jej návrh, k vykázaným intrakomunitárnym dodaniam tovaru pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, vypočul ako svedka D. C. (okrem toho v nadväznosti na pripomienku G.. B.. D.. T. dňa 27. júla 2016 zaslal žiadosť o MVI č. 1262752/2016) aj v rámci vyrubovacieho konania pri ústnom pojednávaní, z ktorého vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 20758283/2015 zo dňa 3. septembra 2015. Ústneho pojednávania sa však za žalobkyňu nikto nezúčastnil.

13. Podľa žalovaného správcu dane z vykonaného dokazovania zistil, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. je nekontaktná, na sídle uvedenom v obchodnom registri nikdy reálne nemala sídlo, pri vykonávaných daňových kontrolách nepreukázala deklarovанú ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občanom Českej republiky, ktorý je na adrese trvalého pobytu nezastihnuteľný, na adrese trvalého bydliska sa nezdržiava 12 až 15 rokov, jeho pobyt je neznámy a zásielky si nepreberá. Za činnosťou tejto spoločnosti stojí jediná fyzická osoba, K. G., ktorá na základe plnomocenstva, podľa potreby, vykonávala určité účelové úkony ako preberanie pošty, vyhotovovanie faktúr, disponovanie s účtami, z ktorých vyberala finančné hotovosti, uzatvárala zmluvy a podobne, pričom svoje konanie nedoložila relevantnými dôkazmi (mandátna zmluva, splnomocnenie). Výpovede K. G. si navzájom odporujú, napr. výpoveď týkajúca sa vedenia účtovníctva, jej prehlásenie, že od februára 2013 nezastupuje daňový subjekt Mirbes, s.r.o., pričom v mesiaci máj 2013 na Pošte Košice I zriadila poštový priečinok a určila splnomocnenca na preberanie zásielok „do vlastných rúk“, prehlásenie, že nemá vedomosť, že by okrem nej niekto vykonával pre Mirbes, s.r.o. akékoľvek činnosti, pričom umožnila G.. D. L. mať dispozičné právo na účty tejto spoločnosti, ktoré ním boli aj využívané. Preverovaním bolo zistené, že doklady spoločnosti Mirbes, s.r.o. nevystavovala len K. G., ale aj zamestnanci žalobkyne. Zásielky chladených kurciat a kuracích dielov do elektronického systému evidencie zásielok za príjemcu Mirbes, s.r.o. s miestom určenia HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Napájadlá 1, Košice nahlasovala žalobkyňa, s miestom určenia Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, zásielky hydinového mäsa nahlasovala D.. D., sekretárka G.. D. L., predsedu predstavenstva, zásielky hovädzieho mäsa a bravčového mäsa nahlasoval B.. G. T., majster rozrábky.

14. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárných dodávok od dodávateľov „CEDROB“ SPOLKA AKYJNA, BESKID 1, SPOLKA JAWNA MIKULEC, OKREGOWA SPOLDZIELNIA MLECZARSKA, KOVÁŘ plus s.r.o., MAREK CZAMARA, „GÓR-STAL, v deklarovанých obchodoch vystupovala ako nárazník, pričom účelovo vystavovala faktúry, bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniateľných obchodov. Daň z pridanej hodnoty vykázaná na odberateľských faktúrach vystavených za spoločnosť Mirbes, s.r.o. pre žalobkyňu nebola nikdy odvedená do štátneho rozpočtu. Správca dane zistil, že žalobkyňa sa svojím konaním (napr. vystavovanie dodacích listov za spoločnosť Mirbes, s.r.o. zamestnancami žalobkyne, a pod.) s plným vedomím priamo zúčastňovala na

konaní poznačenom podvodom. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane konštatoval, že žalobkyňa si z faktúr od spoločností Mirbes, s.r.o. odpočítala daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 v rozpore s ustanovením § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

15. Žalovaný tiež poukázal na to, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly vypočul dňa 15. októbra 2013 ako svedka K. G., z ktorého vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9712402/5/4658912/2013/Kar zo dňa 15. októbra 2013 a za žalobkyňu sa ústneho pojednávania zúčastnila C.. K. A.. Žalobkyňa teda neopodstatnene namietala, že jej bolo upreté právo klásť svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní.

16. K námietkam žalobkyne, ktoré sa týkajú tvrdenia správcu dane, že sa s plným vedomím priamo zúčastňovala na tomto konaní poznačenom podvodom, žalovaný argumentoval, že tieto vyplývajú z dôkazov, ktoré zhromaždil správca dane v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania. Navyše, tieto tvrdenia správcu dane potvrdila aj K. G. vo výpovedi zo dňa 25. septembra 2015, ktorú uskutočnila pred PPZ, NAKA, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Východ, keď uviedla, že samotný obchod so žalobkyňou (okrem nej aj s Podtatranská hydina a.s., HYDINA SK s.r.o.) prebiehal tak, že D. L. nakupoval do tejto spoločnosti tovar od spoločností z Poľska a Českej republiky, kde tieto produkty nakupoval práve cez spoločnosť Mirbes, s.r.o., ako aj iné spoločnosti (SLOVAKIA FARMA s.r.o., TrueCom s.r.o.), aby mal na vstupe vo svojich spoločnostiach vysokú DPH, a takýmto spôsobom si vo svojich spoločnostiach ponížoval vlastnú daňovú povinnosť, že spoločnosť Mirbes s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne s nikým neobchodovala, nevykonávala žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohla vykonávať takto deklarovanú činnosť. PPZ, NAKA, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Východ poskytla správcovi dane aj informáciu z výsluchu D. A., konateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o., ktorý uviedol, že nevedel o tom, že bol konateľom spoločnosti Mirbes, s.r.o., vyjadril sa iba v tom zmysle, že podpísal nejaké listiny, nemal vedomosť o tom, že by spoločnosť, ktorej bol konateľom, vykonávala nejakú obchodnú činnosť.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom

17. 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.

18. V správnej žalobe žalobkyňa namietala neuvedenie odôvodnenia výkonu daňovej kontroly, predmetom ktorej bolo oprávnenie začatia výkonu daňovej kontroly ako postupu všeobecne dôvodného podozrenia, ktoré by odôvodňovalo výkon daňovej kontroly u žalobkyne. Citovala nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18. novembra 2008, v zmysle ktorého má za to, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone ani samotnej ústave, a je vedená nanajvyš svojvoľne; čo opätovne len svedčí o skutočnosti, že Protokol je nezákonným podkladom celého daňového konania a nemožno naň prihliadať. V Zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar zo dňa 23. apríla 2013 sa neuvádzajú žiadne dôvody, ktoré by preukazovali podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, je dôvodné sa domnievať, že takéto dôvody neexistovali a správca dane začal daňovú kontrolu v zmysle ust. § 46 ods. 3 Daňového poriadku neoprávnene. Ak také dôvody podľa správcu dane jestvujú, alebo jestvovali, mal ich uviesť, preukázať a odôvodniť, aby sa k nim žalobkyňa mohla vyjadriť. Absencia jednoznačného a nezameniteľného odôvodnenia postupu zvoleného zo strany žalovaného má priamo vzťah k porušeniu práv žalobkyne, ktorá nemohla využiť právo použitia prostriedku procesnej obrany, pretože nebolo a do dnes nie je zrejmé, čo sa jej vyčíta. Ak by hrozilo, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, bol by správca dane požadoval predložiť predmetné doklady okamžite, bez určenia alebo dohodnutia následnej lehoty na ich predloženie.

19. Žalobkyňa taktiež naďalej rozporovala prítomnosť R.. G. E. pri výkone daňovej kontroly, ktorého prítomnosť namietal, avšak správca dane ani žalovaný protichodne a účelovo uvádzajú tvrdenia, ktoré len ospravedlňujú pochybenie v podobe prítomnosti namietanej osoby pri výkone daňovej kontroly. Určenie lehoty alebo dohodnutie lehoty na predloženie dokladov pri aplikácii ust. § 46 ods. 3 Daňového

poriadku absolútne popiera princíp okamžitého začatia daňovej kontroly pre tam vymedzené špecifické prípady a vo vzťahu k účelu citovaného ustanovenia/zabránenie pozmeneniu, znehodnoteniu alebo zničeniu dokladov/neguje jeho zmysel v citovanom ustanovení o začatí daňovej kontroly. Takéto konanie správcu dane je v rozpore s citovaným ustanovením § 46 ods. 3 Daňového poriadku a je zároveň v rozpore s § 3 ods. 7 Daňového poriadku. Nakoľko Správca dane neuviedol v odôvodnení zápisnice o začatí daňovej kontroly opodstatnené dôvody na takéto konanie, došlo k diskriminácii žalobkyne ako daňového subjektu v porovnaní s inými kontrolovanými daňovými subjektami, vzhľadom k tomu, že svojím postupom správca dane obmedzil jej právo na štandardné začatie daňovej kontroly, vyplývajúce z § 46 ods. 1 Daňového poriadku.

20. Žalobkyňa zastávala názor, že v prípade prerušenia daňovej kontroly za účelom vykonania MVI je jeho maximálna dĺžka určená nariadením rady EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010, o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Nariadenie“). Informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly musia byť poskytnuté v maximálnej lehote 3 mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uplynutím predmetnej lehoty, ktorá sa v zmysle nariadenia nemôže prekračovať, zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly a správca dane je povinný pokračovať v konaní. Toto však správca dane nerešpektoval a celková doba daňovej kontroly podľa názoru žalobkyne presiahla jej maximálnu zákonnú ročnú lehotu. Z dôvodu, že priebeh daňovej kontroly, ako aj samotný postup je od počiatku poznačený vadou nezákonnosti z dôvodu nedodržania postupu, ktorý ustanovujú pre orgány verejnej moci právne predpisy, je protokol dokumentom, ktorý je 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, na základe ktorého bolo správcom dane vydané rozhodnutie správcu dane, a teda je poznačené vadou nezákonnosti. Podľa žalobkyne správca dane len umelo predlžoval zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

21. Žalobkyňa vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou SPÓŁKA JAWNA MIKULEC poukázala na to, že správca dane úmyselne opomenul aj jej ďalšie tvrdenia a opätovne len stroho skonštatoval, že vychádzal z odpovedí poľskej daňovej správy na žiadosť o MVI, kedy tento spracoval výpoveď poľského daňovníka a tieto okamžite vyhodnotil ako pravdivý a preukazujúci fakt o určitej skutočnosti. Porušenie zákona v súvislosti s vydaním protokolu vníma súčasne aj v tom, že jej bolo odoprené právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci MVI, pričom v rámci činnosti dožadovaných orgánov bola opomenutá a odignorovaná. Vo vzťahu k pohyblivej dodávke spoločnosť SPÓŁKA JAWNA MIKULEC priznala intrakomunitárne dodanie tovaru, preprava tovaru bola vykonaná spoločnosťou BESKID 1, o čom žalobkyňa predložila prepravné doklady - CMR, v ktorých bolo uvedené miesto určenia a miesto nakládky. Žalobkyňa k tvrdeniu o reťazovej štruktúre obchodu tiež poukázala na rozsudok Súdneho dvora ES vo veci C-245/04 EMAG. K RVPS certifikátu o zdravotnom stave zvierat žalobkyňa uviedla, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od DPH.

22. Vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. žalobkyňa uviedla, že správne orgány sa nezaoberali skutočnosťou, či táto spoločnosť vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. Zistenia v obdobiach, kedy už spolupráca s touto spoločnosťou neprebíhala, nemožno aplikovať na zdaňovacie obdobie za rok 2012, z dôvodu časového nesúladu. Táto spoločnosť bola registrovaným platiteľom DPH, a teda bola považovaná za zdaniteľnú osobu.

23. K výpovedi svedkyne K. G. žalobkyňa uviedla, že svedecká výpoveď K. G. potvrdzuje jej aktívnu účasť ako obchodnej zástupkyne spoločnosti Mirbes, s.r.o. ešte v priebehu januára 2013, čo svedčí o riadnej podnikateľskej činnosti tejto spoločnosti. Žalobkyňa považovala jej personálne prepojenie so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a disponovanie jej účtami za bežnú prax a nie za podvodné konanie. Správca dane ako aj žalovaný celkom zjavne zastupujú úlohy príslušných orgánov činných v trestnom konaní, pričom svojvoľne zaujímajú postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine a treste žalobkyne v časti naplnenia skutkovej podstaty trestného činu podvodu, pričom opomínajú zásadu prezumpcie neviny.

24. Žalobkyňa poukázala na neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci a neúplné zistenie skutkového stavu, pričom namietala, 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

žalovaný a správca dane nezohľadnili v procese rozhodovania v predmetnej veci a ako sa s nimi v procesnom postupe vyrovnali, a rovnako ako správca dane a žalovaný vôbec mohli z celého postupu vyvodiť záver tak, ako je to uvedené v prvom odseku a samotnom rozhodnutí.

25. Vo vzťahu k neodôvodnenému preneseniu dôkazného bremena na žalobkyňu jej nie je zrejmé, ako nesprávne zisťovanie zo strany správcu dane u jej bývalého obchodného partnera súvisí s kontrolovaným daňovým obdobím, a rovnako má za to, že v prípade, ak jej takýmto postupom a tvrdením chcel správca dane dať uvedenú skutočnosť na ľarchu, takýto postup je v hrubom rozpore s legislatívou a judikatúrou tak na národnej ako aj európskej úrovni. V tejto súvislosti poukázala na rozsudky NS SR sp. zn. 6Sžf 10/2012 a 3Sžf 1/2011. Rovnako namietala, že unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane požadujú, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú 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. Stále sa ale pohybuje v rovine spochybňovania a nie preukazovania a podloženia tvrdení.

26. V rámci procesu dokazovania boli vykonané dôkazy a prednesené tvrdenia, s ktorými sa správca dane a žalovaný dostatočne nevysporiadali, prípadne bol výklad informácií zistených v rámci procesu dokazovania uskutočnený účelovo, bez rešpektovania zákonnej povinnosti vysporiadať sa s každým dôkazom jednotlivo a so všetkými v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadať na všetko, čo vyšlo najavo, pri súčasnom zachovaní stavu, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. správca dane a žalovaný neprihliadli na svedecké výpovede svedčiace v prospech žalobkyne a podporujúce jej tvrdenia, čo možno označiť za šikanózný postup zo strany správcu dane a žalovaného, pretože predloženie zákonom predpokladaných podkladov na účely uplatnenia svojho nároku považovali za nedostatočné a následne po podporení týchto dokumentov svedeckými výpoveďami tieto vylúčili.

27. Správca dane nevykonával dokazovanie v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, neakceptoval bez odôvodnenia dôkaz, ktorý preukazuje uskutočnenie zdaniteľného plnenia v súlade s ustanovením § 43 ods. 1 zákona o DPH a neodôvodnil dostatočne svoje tvrdenie o porušení tohto ustanovenia zákona. Záver správcu dane o účelovom vystavení predmetných faktúr vychádzal z domnienky, že MIRBES, s.r.o. ako súčasť obchodného vzťahu a reťazca nemal v nekonkretizovanom časovom období ekonomické, technické a personálne vybavenie na vykonávanie ekonomickej činnosti - neevidoval žiadneho zamestnanca. Žalobkyňa namietala tvrdenia správcu dane a žalovaného, pretože v rámci logistiky skladovania, prepravy a koordinácie obchodu s predmetnou komoditou správca dane nepochopil systém obchodovania, sprostredkovania a skladovania tovaru, ktorý je predmetom nákupu a predaja.

28. V predmetnej veci sa žalovaný ako odvolací správny orgán vo svojom rozhodnutí o odvolaní nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní žalobkyne, čo je podstatným dôvodom toho, aby správny súd zrušil takéto rozhodnutie žalovaného z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Správca dane neakceptoval bez odôvodnenia dôkazy, ktoré preukazovali uskutočnené obchodné transakcie pre žalobkyňu ako kontrolovaný daňový subjekt a sú v jej prospech, čím porušil ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane rovnako neodôvodnil dostatočne svoje tvrdenia o porušení ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, čím porušil ustanovenie § 47 písm. h) a ustanovenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane postupoval v rozpore s citovaným ustanovením § 3 ods. 1 Daňového poriadku, keď nedodrжал zásadu zákonnosti a postupoval v rozpore so všeobecne záväznými predpismi a nedbal pritom na zachovávanie práva a právom chráneného záujmu kontrolovaného daňového subjektu zistiť skutočnosť čo najúplnejšie, a to aj tie ktoré sú v prospech daňového subjektu, ktoré konkrétne námietky, v rozhodnutí sa k nej nevyjadruje. Rovnako v časti dôkazného bremena, v daňovom konaní nesie dôkazné bremeno aj správca dane, ktorý musí dôkladne preveriť všetky základné podmienky na účely oslobodenia dodávky v rámci spoločenstva.

29. 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.

30. K správnej žalobe sa vyjadril aj žalovaný, ktorý zotrúvajúc na svojej právnej a skutkovej argumentácii, uvedenej vo napadnutom rozhodnutí, navrhol žalobu žalobkyne zamietnuť.

31. Žalobkyňa v replike k vyjadreniu žalovaného poukázala na to, že v konaní žalovaného a zahraničnej daňovej správy nevidí ani efektívnosť, 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 nesúlalom obchodovania a výkonom daňovej kontroly, výpoveďami a dôkazmi svedčiacimi v prospech žalobkyne, vychádzal výlučne s opisom skutkového stavu zisteného správcom dane aj napriek skutočnosti, že sú zrejme viaceré pochybenia a nejasnosti, pričom odôvodnenie rozhodnutia nespĺňa predpoklady preskúmateľného rozhodnutia. Žalobkyňa tiež poukázala na nezákonnosť všetkých titulov, ktoré jej boli doručované prostredníctvom bývalého zástupcu, B.. G. L., za ktorého zásielky preberala D.. I., ktorá na to nebola oprávnená.

I. Rozhodnutie správneho súdu

32. Správny súd rozsudkom č. k. 3S/23/2018-121 zo dňa 29. januára 2019 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

33. Správny súd k žalobnej námietke, že daňová kontrola bola začatá nezákonne uviedol, že začatia daňovej kontroly sa dňa 23. apríla 2013 za pobočku Kriminálneho úradu finančnej správy zúčastnil R.. G. E., čo je uvedené aj v Zápisnici o začatí daňovej kontroly zo dňa 23. apríla 2013. Žalobkyňa, zastúpená B.. N. L., pri ústnom pojednávaní nežiadala o vysvetlenie dôvodu prítomnosti menovanej osoby na ústnom pojednávaní a ani jej účasť nenamietala. Žalobkyňa prítomnosť R.. E. namietala až na ústnom pojednávaní dňa 15. marca 2017, t. j. vo vyrubovacom konaní.

34. K začatiu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - máj, júl, august, október až december 2012 podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, t. j. bez oznámenia dôvodu daňovej kontroly poukázal na to, že ustanovenie § 46 ods. 3 Daňového poriadku taxatívne vymedzuje náležitosti, ktoré okrem náležitostí uvedených v § 19 Daňového poriadku musí zápisnica o začatí daňovej kontroly obsahovať. Týmito náležitosťami sú deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Z ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku nevyplýva, že by zápisnica o začatí daňovej kontroly mala obsahovať osobitné odôvodnenie dôvodu na vykonanie daňovej kontroly, resp. že by mala obsahovať odôvodnenie dôvodného podozrenia, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, teda uvedené nie je jej povinnou náležitosťou. Právny predpis nemožno vykladať tak extenzívne, že sa správcovi dane uložia povinnosti, ktoré mu zákon neukladá, a teda podľa správneho súdu postupom správcu dane nedošlo k diskriminácii žalobkyne.

35. K určeniu lehoty, resp. dohodnutiu lehoty na predloženie dokladov pri aplikácii ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku správny súd súhlasil s tvrdením správcu dane, že tým, že bola dohodnutá lehotá na predloženie dokladov, nebol popretý princíp okamžitého začatia daňovej kontroly, pre tam

vymedzené špecifické prípady, a ani vo vzťahu k účelu citovaného ustanovenia, že v danom prípade nebol negovaný zmysel citovaného ustanovenia a to z dôvodu, že správca dane pri začatí tejto daňovej kontroly prevzal na technickom nosiči dát (CD) databázy - došlé a vyšlé faktúry a záznamy dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2012, o čom bolo spísané Potvrdenie o prevzatí databáz na technickom nosiči dát č. 9712402/5/1533929/2013/Kar zo dňa 23. apríla 2013, čím zabezpečil, že nedôjde k pozmeneniu údajov uvedených na dokladoch k podaným daňovým priznaniam k dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia.

36. K dôvodnému podozreniu, ktoré správca dane uviedol do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100468250/2017 zo dňa 15. marca 2017, ktoré žalobkyňa považovala za irelevantné z dôvodu, že sa jedná o iný daňový subjekt, ako je kontrolovaný daňový subjekt, že konanie správcu dane je postavené na domnienke a ako také je v rozpore so zásadami daňového konania, správca dane bol oprávnený urobiť si úsudok o tom, či existuje dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, a že tento nebol založený iba na skutočnosti, že došlo k zničeniu dokladov u daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., Kežmarok, ale k tomuto názoru dospel správca dane aj na základe ďalších zistení:

- (I) prepojenie spoločností Podtatranská hydina a.s. a žalobkyne v osobe G.. D. L.;
- (B.) zo Zápisnice o podaní vysvetlenia č. 9007027/1/15901-6/2013 zo dňa 14. januára 2013 (spísaná Kriminálnym úradom finančnej správy OZCDK - východ) o podaní vysvetlenia E. D., zamestnancom spoločnosti Podtatranská hydina a.s. vyplynulo, že táto zamestnankyňa vystavovala faktúry pre Podtatranskú Hydinu a.s. a žalobkyňu, že má u seba fyzicky pečiatky iných sprostredkovateľských firiem (medzi týmito pečiatkami boli pečiatky SEBRIM TRADE s.r.o., Košice, Mirbes, s.r.o., Košice, SLOVAKIA FARMA s.r.o., Košice, SPOLKA JAWNA MIKULEC), pričom k fyzickej držbe pečiatok uviedla, že ich má preto, lebo v určitých prípadoch tovar, ktorý je dodaný do ich spoločnosti je fakturovaný na niektorú z týchto firiem a dodávateľ potrebuje mať potvrdené doklady o dodaní tovaru;
- (III) neumožnenie výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu Mirbes, s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2012 nepredložením dokladov k tejto daňovej kontrole a daňový subjekt nekomunikoval so správcou dane;
- (IV) spoločnosť Mirbes, s.r.o., Košice ako jeden z majoritných dodávateľov žalobkyne - vystupujúca ako dodávateľ v obchodoch s chladenou hydinou (do 20. júla 2012 Hydina KOŠICE, s.r.o.);
- (V) spoločnosť Mirbes, s.r.o. vykazovala znaky „nárazníkovej spoločnosti“.

37. Na základe vyššie uvedených skutočností mal správny súd za to, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - máj, júl, august, október - december 2012 bola začatá zákonne, správca dane preukázal dôvodné podozrenie, ktoré ho oprávňovalo k aplikácii ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku a preukázal odôvodnenú obavu, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, na úkone začatia daňovej kontroly sa zúčastnili oprávnené osoby.

38. Správny súd sa 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 zistil, že správca dane zasielal žiadosti o MVI, súčasne zistil, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný a aktívne získaval informácie. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynula, t. j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená. Výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 trval v období od jej začatia (začatá dňa 23. apríla 2013) do prerušenia (prerušená dňom 26. novembra 2013) celkom 217 dní a za obdobie od pokračovania vo výkone (dňa 9. decembra 2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená) do doručenia protokolu s výzvou (protokol s výzvou doručený dňa 7. apríla 2015) trval celkom 119 dní, t. j. výkon daňovej kontroly trval spolu celkom 336 dní.

39. Správny súd k lehotám, ktoré uviedla žalobkyňa poukázal na to, že žiadaným orgánom podľa nariadenia č. 904/2010 je ústredný kontaktný úrad, kontaktné oddelenie alebo každý príslušný úradník členského štátu, ktorý prijíma žiadosť o pomoc za príslušný orgán. Každá žiadosť o pomoc je prijímaná ústredným kontaktným úradom resp. kontaktným oddelením príslušného členského štátu a následne zasielaná k vybaveniu príslušnému úradníkovi členského štátu, pričom žiadajúci orgán nemá informáciu

o tom, kedy prijal žiadosť o pomoc príslušný úradník členského štátu, a preto nemôže počítať lehotu na vybavenie svojej žiadosti. Žalobkyňa sa mylne domnieva, že 3-mesačná lehota plynie odo dňa zaslania žiadosti, a preto aj námietky k výpočtu 3-mesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o pomoc sú v danom prípade irelevantné. Konanie správcu dane nebolo v rozpore s Nariadením rady EÚ č. 904/2010 a v rozpore s § 46 ods. 10 v nadväznosti na § 61 Daňového poriadku, že pri výkone daňovej kontroly nedošlo zo strany správcu dane k porušeniu princípu proporcionality. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nebolo vydané v rozpore s citovaným ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Za nedôvodné zároveň správny súd považuje judikované rozhodnutia NS SR, na ktoré poukázala žalobkyňa, nakoľko u vykonanej daňovej kontroly nebola prekročená zákonom ustanovená ročná lehota na jej výkon. Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, celé daňové konanie nie je zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutia, ktoré boli vydané na základe takéhoto protokolu, a ktoré vychádzajú zo skutočností zistených počas zákonnej daňovej kontroly a uvedených v protokole, sú taktiež vydané v súlade s Daňovým poriadkom.

40. K nepriznanej dani z pridanej hodnoty vo výške 79.228,24 EUR pri dodaní tovaru v tuzemsku z odberateľských faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC mal správny súd na základe administratívneho spisu za preukázané, že išlo o nepohyblivú dodávku, a teda žalobkyni v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku. Tieto zistenia potvrdzujú aj certifikáty o zdravotnom stave zvierat, ktoré k odberateľským faktúram pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC predložila žalobkyňa dňa 24. februára 2015. Správny súd uviedol, že preverovaním vykonaným správcou dane bolo zistené, že prepravu tovaru nevykonala žalobkyňa a nevykonala ju ani iná osoba na jej účet a nevykonala ju ani kupujúci - SPÓLKA JAWNA MIKULEC alebo iná osoba na jeho účet. Toto zistenie správcu dane žalobkyňa nevyvrátila resp. inak nepreukázala. K preukázaniu splnenia podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 Daňového poriadku, správny súd poukázal na to, že toto ustanovenie definuje dôkazy, ktoré musí platiteľ dane mať o dodaní tovaru do iného členského štátu. Správcou dane však bolo zistené, že v prípade dodávok tovaru - jatočnej hydiny pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, PL išlo o nepohyblivú dodávku na území SR, t. j. nešlo o dodanie tovaru do iného členského štátu, a preto odvolávanie sa na splnenie podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 Daňového poriadku považoval správny súd za nedôvodné. Pri preukazovaní splnenia podmienok oslobodenia od dane v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru považoval správny súd za nepostačujúce, len vyjadriť svoj záujem prepraviť tovar do iného členského štátu, ale intrakomunitárne dodanie tovaru musí byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná. Takisto nepostačuje len zabezpečiť prepravu, ale prepravu musí zabezpečiť dodávateľ alebo odberateľ alebo iná osoba na ich účet. K splneniu podmienky, že preprava bola vykonaná na účet dodávateľa resp. odberateľa, nedošlo.

41. K použitiu certifikátov ako dôkazných prostriedkov sa správny súd stotožnil s tvrdením správcu dane, že nezasahuje týmto do kompetencií regionálnych veterinárnych a potravinových správ na Slovensku. Certifikáty sú listinným dôkazným prostriedkom preukazujúcim, že prepravu vykonal v poradí druhý poľský odberateľ - BESKID 1 SP. Z O.O., PL (dodávateľsky jeho prepravcovia D. C. alebo Podtatranská hydina, a.s.) alebo Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiowscy, PL, že miestom nakládky boli farmy na území SR, miestom vykládky bola spoločnosť BESKID 1 SP. ZO.O., ZAMARSKI CIESZYNSKA 46 43-419 HAŻLACH alebo spoločnosť Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiowscy, Lubomierz 55, 32-740 Lapanów, čím sa len potvrdilo zistenie poľskej daňovej správy uvedené v čiastočnej odpovedi zaevidovanej pod číslom 5/1317312/2014. Zároveň uvedené preukazujú aj odberateľské faktúry slovenských prepravcov - D. C. a spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., ktoré boli vyhotovené za vykonanú prepravu pre odberateľa X.. T.. Tým, že žiadosť o vystavenie certifikátu o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EÚ sa podáva príslušnej RVPS najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat a na základe tejto žiadosti vystaví certifikát o zdravotnom stave zvierat príslušná RVPS (čo tvrdí aj kontrolovaný platiteľ vo svojom vyjadrení), certifikáty o zdravotnom stave zvierat sú dôkazom toho, že kontrolovaný platiteľ vedel resp. mohol vedieť o skutočnostiach týkajúcich sa prepravy, nakoľko skutočnosti týkajúce sa prepravy boli súčasťou vystavovaných certifikátov. V nadväznosti na to, že podklady pre vystavenie certifikátov sa podávajú regionálnej veterinárnej a potravinovej správe najneskôr tri dni pred plánovaným vývozom zvierat a až na základe toho vystaví RVPS certifikát o zdravotnom stave zvierat, kontrolovaný platiteľ mal resp. mohol mať všetky informácie pre posúdenie správneho postupu podľa platných ustanovení zákona o DPH.

42. Správny súd pri posudzovaní dodania tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC v nadväznosti na zistené skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru s jeho prevzatím na farmách dodávateľov žalobkyne uplatnil závery judikatúry Súdneho dvora EÚ, nesúhlasil s názorom žalobkyne, že k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru mohlo dôjsť len medzi ňou a SPÓLKA JAWNA MIKULEC, že táto dodávka bola pohyblivá, že preprava tovaru sa realizovala na pokyn a náklady prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC a to prostredníctvom prepravcu BESKID. Zároveň nesúhlasil s tvrdením, že preprava bola vykonaná od žalobkyne, ňou určeným prepravcom tovaru priamo ku konečnému (druhému) odberateľovi na území Poľska, nakoľko tovar - jatočná hydina bola prevzatá prepravcom BESKID 1 Sp. z o.o. (alebo prepravcami na jej účet) alebo prepravcom Ubojnia Drobiu SP.j. System - Drob P.i W.Losiowscy priamo na farmách dodávateľov žalobkyne, čo preukazujú predložené certifikáty. Správca dane správne vyhodnotil informácie získané z MVI od poľskej daňovej správy, v protokole a v rozhodnutí uviedol také skutočnosti, ktoré sú rozhodujúce pre posúdenie dodržiavania ustanovení § 43 zákona o DPH.

43. Správca dane vo vykonávanej daňovej kontrole ako aj vo vyrubovacom konaní dbal, aby skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (čo preukazuje opakované zaslanie žiadostí o MVI), dokazovanie vykonal v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, akceptoval všetky dôkazy predložené kontrolovaným daňovým subjektom a tieto vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, t. j. postupoval v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, svoje tvrdenia dostatočne odôvodnil.

44. Námietku žalobkyne, spočívajúcu v tom, že správca dane požiadal dožiadanim miestne príslušného správca dane o preverenie dodávok v zmysle predmetných dodávateľských faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o., vystavených pre žalobkyňu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty, považoval správny súd za neopodstatnenú. V zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Zamestnanci správca dane vykonávajúci kontrolu u žalobkyne využili ako dôkaz skutočnosti zistené v spise daňového subjektu Mirbes, s.r.o., Košice, u ktorého Daňový úrad Košice vykonával kontrolu dane z pridanej hodnoty za február 2012. O poskytnutí údajov zo spisu platiteľa Mirbes, s.r.o. bol správcom dane vykonávajúcim kontrolu v spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. spísaný úradný záznam č. 9712402/5/4529489/2013/Kar zo dňa 7. októbra 2013. Získané poznatky správca dane použil pri porovnaní viacerých výpovedí K. G. vo veci zastupovania spoločnosti Mirbes, s.r.o., vykonávania ekonomickej činnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o., vedenia účtovníctva spoločnosti Mirbes, s.r.o.. Správca dane v danom prípade porovnal výpovede K. G. ako svedka, ktoré vykonala pred správcom dane na Daňovom úrade Košice a následne pred správcom dane na Daňovom úrade Prešov, pobočka Poprad. Správca dane v danom prípade procesne nepochybil.

45. Správny súd mal za preukázané, že spoločnosť Mirbes, s. r. o. je nekontaktná, na sídle uvedenom v obchodnom registri - Popradská 66, Košice nikdy reálne nemala sídlo, pri vykonávaných daňových kontrolách nepreukázala deklarovanú ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občanom ČR, ktorý na základe šetrení vykonaných zo strany KÚ FS a vykonaných správcom dane je na adrese trvalého pobytu nezastihnuteľný a nepodarilo sa s ním kontaktovať, na adrese trvalého bydliska sa nezdržiava 12-15 rokov, jeho pobyt je neznámy, zásielky si nepreberá. Bolo preukázané, že za činnosťou tejto spoločnosti stojí jediná fyzická osoba - K. G., ktorá na základe plnomocenstva podľa potreby vykonáva určité účelové úkony ako preberanie pošty, vyhotovuje faktúry, disponuje s účtami, z ktorých vyberá finančné hotovosti, uzatvára zmluvy a pod., pričom táto svoje konanie nedoložila relevantnými dôkazmi - mandátnou zmluvou, splnomocnením.

46. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov "CEDROB" SPÓLKA AKCYJNA, PLOCKA 5 06-400 CIECHANÓW, IČ DPH: PL5660004455, BESKID 1 SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA W LIKWIDACJI, ZAMARSKI CIESZYŃSKA 46 43-419 HAŻLACH, IČ DPH: PL5482658573, SPÓLKA JAWNA MIKULEC, MOSZCZENICA NIŻNÁ 144 33-340 STARÝ SACZ, IČ DPH: PL7342599908, OKREGOWA SPÓLDZIELNIA MLECZARSKA, BIALOSTOCKA 25 11-500 GIŻYCKO, IČ DPH: PL8450001096, KOVÁŘ plus s. r. o., PODOLÍ 63, 686 04 KUNOVICE, IČ DPH: CZ25578936. MAREK

CZAMARA, CEGLARSKA 27 34-600 LIMANOWA, IČ DPH: PL7371310715. "GÓR-STAL" SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA, PRZEMYSŁOWA 11 38-300 GORLICE, IČ DPH: PL7381945154, v deklarovanych obchodoch vystupovala ako nárazník. Daň z pridanej hodnoty vykázaná na odberateľských faktúrach vystavených za spoločnosť Mirbes, s.r.o. pre žalobkyňu však nebola nikdy odvedená do štátneho rozpočtu a to z dôvodu, že výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu v daňových priznaniach podaných nárazníkovou spoločnosťou Mirbes, s. r. o. napriek vysokým obratom bola nízka daňová povinnosť (v podaných daňových priznaniach podaných platiteľom Mirbes, s. r. o. bolo vykázané intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a v nadväznosti na uvedené aj odpočítanie dane z intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru, zdaniteľné obchody v tuzemsku, odpočítanie dane z tuzemských zdaniteľných obchodov a vykázané intrakomunitárne dodávky tovaru - oslobodené od dane, ku ktorým neboli týmto platiteľom nikdy podané súhrnné výkazy preukazujúce, do akého členského štátu, akému platiteľovi bol tovar dodaný).

47. S názorom žalobkyne, že ohľadne tvrdení, ktoré správca dane uviedol a z ktorých vyplynuli pochybnosti uvedené v rozhodnutí, znáša dôkazné bremeno správca dane, ktorý túto dôkaznú povinnosť nemôže presúvať na kontrolovaný daňový subjekt, správny súd súhlasil. To, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, vyplýva aj zo záverov rozsudku NS SR 3Sžf 1/2011. Správca dane v hodnotení dôkazov postupoval v súlade s ustanovením § 3 a § 24 Daňového poriadku, dostatočne zistil skutkový stav pre posúdenie veci, pričom jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

48. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov bolo zistené porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH tým, že žalobkyňa si z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. odpočítala daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 vo výške 302.344,53 EUR neoprávnene. Týmto postupom došlo k porušeniu § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t. j. žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie dane vo výške 302.344,53 EUR za zdaňovacie obdobie máj 2012.

49. Podľa správneho súdu správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní použil len také prostriedky, ktoré najmenej zaťažovali tak daňový subjekt a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane pri hodnotení dôkazov vychádzal z ustanovenia § 24 ods. 1 až ods. 4 Daňového poriadku a ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými bolo možné zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a tieto podľa názoru súdu boli získané v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi, ako aj v súlade s týmito ustanoveniami Daňového poriadku. Správca dane sa jednoznačne riadil ustanovením § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

50. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že daňové orgány nezákonne použili dôkazy získané v trestnom konaní (zistenia miestne príslušného správcu dane Košice) pri miestnom zisťovaní NAKA Prezídium PZ Košice, správny súd argumentuje obsahom ustanovenia § 24 Daňového poriadku, ktoré boli zabezpečené zákonnou formou. Správny súd pritom poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sžf 72/2015 zo dňa 28. februára 2018, podľa ktorého správca dane môže počas prebiehajúceho daňového konania použiť aj iné dôkazy než tie, ktoré boli zistené a vykonané v daňovom konaní, teda aj tie, ktoré boli zistené v trestnom konaní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku v spojení s § 3 Daňového poriadku).

51. V replike k vyjadreniu žalovaného žalobkyňa vzniesla novú žalobnú námietku, na ktorej zotrvala aj na pojednávaní. Nová žalobná námietka spočívala v nezákonnosti všetkých titulov, ktoré boli doručované žalobcovi prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu splnomocneného na základe generálnej plnej moci, a to B. G. L., a to z dôvodu, že spôsob doručovania žalobcovi nebol v súlade so zákonom. V tejto súvislosti správny súd poukázal na § 62 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), podľa ktorého žalobca môže meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd. Všeobecná lehota na podanie žaloby je dva mesiace od oznámenia rozhodnutia alebo opatrenia, proti ktorému smeruje (§ 181 SSP). Správny súd je rozsahom aj dôvodmi podanej žaloby viazaný a nemôže ich z úradnej povinnosti

modifikovať, ide o dispozičné právo žalobcu. Správny súd tiež poukázal na to, že na doručenkách je podpísaný splnomocnenec a konanie tretej osoby zaväzuje žalobkyňu. Správny súd teda nepovažoval túto skutočnosť za takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

52. Správny súd uzavrel, že 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, ten správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

53. S poukazom na § 140 SSP, správny súd poukázal na odôvodnenia rozsudkov vo veci sp. zn. 3S/22/2018, sp. zn. 6S/22/2018 týkajúcich sa totožnej žalobkyne, predmetu konania a zdaniteľného obdobia (október 2012 a august 2012). Tiež dal do pozornosti odôvodnenie rozsudkov vo veciach vedených na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 6S/6/2018, sp. zn. 6S/7/2018, sp. zn. 6S/8/2018, sp. zn. 6S/14/2018, v ktorých sú podrobne ozrejmene skutočnosti týkajúce sa súvisiacich obchodných vzťahov žalobkyne a obchodnej spoločnosti Podtatranská hydina v zdaniteľných obdobiach za rok 2012.

IV.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

54. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) 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.

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

Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

56. 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)

57. Sťažovateľka nesúhlasila s tvrdením správneho súdu (bod 156 odôvodnenia), v zmysle ktorého malo byť preukázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov a že bola nastrčená ako nárazník. Rozhodnutie súdu a správnych orgánov je postavené výlučne na domnienkach a hypotézach. Rovnako nepovažovala za pravdivé tvrdenie súdu, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetného tovaru.

58. Sťažovateľka namietala neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena, a to vzhľadom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf 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 správcu 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 spochybniť jej nárok, 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 správne orgány nevykonali.

59. Sťažovateľka nesúhlasila s názorom správneho súdu, v zmysle ktorého jej deklarované obchody s Mirbes, s.r.o. mali len jediný účel - znižovanie daňovej povinnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Nestotožnila sa ani s tým tvrdením správneho súdu, v zmysle ktorého Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetných tovarov, pretože vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj zo strany svedka - K. G.. Na základe hore uvedených skutočností sťažovateľka zastávala 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 dane z pridanej hodnoty.

Nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ

60. 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). 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

61. 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.

62. 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 pochybnou 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.

63. Sťažovateľka tiež poukázala na porušenie ustanovení daňového poriadku, ktoré sa týkajú doručovania. Uvedené odôvodnila doručovaním rozhodnutí splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu, B. G. L., za ktorého zásielky preberala D. I., ktorá na to nemala oprávnenie. Aj napriek skutočnosti, že vadnosť doručovania písomností sťažovateľka namietala a žiadala o prešetrovanie vykonaného doručovania, súd nepristúpil k vykonaniu šetrenia v tak podstatnej procesnej stránke veci.

64. 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 skutočnosť v nich deklarované. Podľa sťažovateľky sa správne orgány nezaoberali skutočnosťou, že či za obdobie, ktorého sa daňová kontrola týka, spoločnosť Mirbes, s.r.o. reálne vykonávala ekonomickú činnosť. Žalovaný, správca dane a správny súd sa podľa názoru sťažovateľky sústredili len na vznášanie pochybností, avšak nepreukázali nepravdivosť dokumentácie predloženej sťažovateľkou. Sťažovateľka nesúhlasila s tvrdením žalovaného, že mala vedomosť o podvodných transakciách Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. a zastávala názor, že tvrdenie o neunesení dôkazného bremena z jej strany sú v rozpore s princípmi právneho štátu a sú šikanózne.

Prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy

65. K námietke prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy sťažovateľka uviedla, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosť, 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.

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

66. Sťažovateľka namietala spoľahlivo, 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 konaniu a vydal rozhodnutie v rozpore so zákonom.

Nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

67. 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 jej k podnikateľským aktivitám a k osobe.

Vada vydaných rozhodnutí

68. 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

69. 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.

70. 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. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušuje správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní.

71. Žalovaný sa podľa názoru sťažovateľky s námietkou nedodržania zásady proporcionality vôbec nevysporiadal 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.

72. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v rozhodnutí žalovaného a vo vyjadreniach k správnej žalobe. K námietke týkajúcej sa doručovania splnomocnenému zástupcovi sťažovateľky (B.. G. L.) žalovaný uviedol, že rozhodnutie doručoval sťažovateľke, a teda túto námietku považuje za neopodstatnenú. Nakoľko sa žalovaný stotožnil s právnym posúdením veci správneho súdu navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

73. Kasačný súd uznesením sp. zn. 4 Sžfk 38/2019 zo dňa 2. júna 2020 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. 5Sžfk 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?“

74. 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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

75. 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 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.

76. Uznesením sp. zn. 4Sžfk 38/2019 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 72).

77. Sťažovateľka sa podaním zo dňa 10. decembra 2021 vyjadrila k pokračovaniu v konaní o kasačnej sťažnosti a požiadala o predloženie ďalších prejudiciálnych otázok SDEÚ. Sťažovateľka má za to, že rozsudok SDEÚ neposkytuje úplnú a jednoznačnú odpoveď na otázky položené NS SR a nedáva ucelený a konzistentný pohľad na ustanovenia týkajúce sa predmetnej právnej veci. Z uvedeného dôvodu navrhuje, aby kasačný súd SDEÚ predložil prejudiciálne otázky v nasledovnom znení:

a. Lehoty uvedené v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 majú pre žiadaný orgán záväzný charakter alebo odporúčací charakter?

b. V prípade, ak žiadaný a žiadúci orgán neaplikujú postup v zmysle čl. 11 a 12 nariadenia č. 904/2010, je povinný žiadaný orgán poskytnúť informácie výhradne v lehote uvedenej v čl. 10 nariadenia č. 904/2010?

c. V prípade, ak žiadaný orgán a žiadúci orgán uzavru osobitnú dohodu v zmysle čl. 11 nariadenia č. 904/2010, môžu lehotu na poskytnutie informácií predĺžiť o ľubovoľnú lehotu alebo len o lehotu definovanú v čl. 10 nariadenia č. 904/2010?

d. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 a súčasné neuzavretie osobitnej dohody medzi žiadaným a žiadúcim orgánom o predĺžení lehoty na poskytnutie informácií v zmysle čl. 11 nariadenia č. 904/2010 za porušenie nariadenia č. 904/2010?

e. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 a súčasné neinformovanie žiadajúceho orgánu o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote v zmysle čl. 12 nariadenia č. 904/2010 za porušenie nariadenia č. 904/2010?

f. V prípade, ak žiadaný orgán prekročí odlišnú lehotu dohodnutú na základe dohody v zmysle čl. 11 nariadenia č. 904/2010, takéto prekročenie je možné považovať za porušenie nariadenia č. 904/2010?

II. Posúdenie kasačného súdu

78. 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.

79. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že rozsiahla kasačná sťažnosť sťažovateľky (57 strán), z podstatnej časti pozostáva z opakovaných námietok a s vecou nesúvisiacich citácií 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 (52 strán), čo by v konečnom dôsledku mohlo viesť k spochybneniu účelnosti podania a vedenia ďalšieho konania

80. Pokiaľ sa kasačný súd zaoberal dostatočne určitými kasačnými námietkami sťažovateľky, zohľadňoval pri ich posudzovaní 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.

81. Kasačný súd zistil, že obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľky s obdobnými námietkami sa už v svojej činnosti stretol vo veciach sp. zn. 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 2Sžfk 57/2018 zo dňa 27. apríla 2022 (zdaňovacie obdobie september 2012) a

sp. zn. 8Sžfk 23/2020 zo dňa 22. júna 2022 (zdaňovacie obdobie február 2012). Predmetné rozhodnutia sa týkali daňových kontrol vykonaných u sťažovateľky v rámci obdobných obchodných reťazcov, pričom kasačný súd tieto kasačné sťažnosti sťažovateľky ako nedôvodné zamietol.

82. 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.

83. 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 v právnej veci 3 Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a uvádza jeho vybrané časti:

„A) Posúdenie námietky týkajúcej sa neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

43. K námietke týkajúcej sa neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má dôkaznú povinnosť primárne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane.

44. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Dokazovanie zo strany správcu dane primárne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Počas dokazovania sa však čiastočne uplatňuje aj vyhľadávacia zásada, v rámci uplatňovania ktorej správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale môže dokazovanie vykonať aj z vlastného podnetu, a to hlavne z dôvodu, že správca dane je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie, ale nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery z nich vyvodí. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy a v zmysle týchto zásad sú daňové orgány povinné postupovať.

45. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že : „... aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. Táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.“

46. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

47. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné

zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom dane. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

48. Výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia správnym súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok či už sťažovateľovi alebo sťažovateľom tvrdenému zahraničnému odberateľovi, ním deklarovanej spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia oslobodenia od dane alebo odpočítania dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že správca dane a žalovaný nešpecifikovali dôkazy, ktoré by okrem už predložených ešte mal predložiť na preukázanie svojho nároku, prípadne, že nevie, ako ešte mal preverovať svojich obchodných partnerov, je potrebné konštatovať, že daňový poriadok presne nešpecifikuje, aké dôkazy majú byť predložené, akou dôkaznou silou tieto disponujú, a toto bude vždy závisieť od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností. Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, či ako má pri svojej podnikateľskej činnosti preverovať svojich obchodných partnerov, však nie je úlohou správcu dane.

49. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného a správcu dane, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd podrobne uviedol v napadnutom rozsudku.

50. Na základe hore uvedených skutočností kasačný súd nesúhlasí s právnym názorom sťažovateľa, v zmysle ktorého krajský súd nesprávne konštatoval, že žalovaný, resp. správcom dane vykonané dôkazy nie sú pochybné. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že sťažovateľ neuviedol, aké konkrétne dôkazy vykonané žalovaným a správcom dane spochybňujú závery, ktoré tieto orgány prezentovali vo svojich rozhodnutiach. Preto kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

B) Neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu

51. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, v zmysle ktorého deklarované obchody s Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. mali len jediný účel - znižovanie jeho daňovej povinnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s tým tvrdením správneho súdu, v zmysle ktorého Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. neboli vlastníkami predmetných tovarov, pretože vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj zo strany svedka - K. G.. Sťažovateľ mal za to, že správca dane, resp. žalovaný sa s jeho návrhmi a námietkami nevysporiadali dostatočne a nerešpektovali požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že vzhľadom na skutočnosť, že Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne nevyužívali sídlo na adrese Popradská 66, Košice, ich konatelia/zamestnanci boli opakovateľne nezastihnuteľné v mieste podnikania, opakovane porušovali svoje povinnosti pri daňovej kontrole (a z tohto dôvodu im bola zrušená registrácia pre DPH), mali finančné operácie podvodného charakteru, K. G. sa nedostavala na výsluch, správca dane mal odôvodnene podozrenie, že záujem sťažovateľa smeruje iba k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Ďalej, z preverovania opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane z faktúr od Mirbes, s.r.o. správca dane z konečnej odpovede Daňového úradu Košice na dožiadanie č. 9801401/5/239335/2014/Šál zistil, že tento daňový subjekt na základe výziev nepredložil doklady, preto zo strany správcu dane nebolo možné preveriť zaúčtovanie preverovaných zdaniteľných obchodov za obdobie marec 2012. Ďalej správca dane zistil (z výkonu inej daňovej kontroly), že kontrolovaný daňový subjekt vykonal v zdaňovacom období január

2013 odpočítanie dane celkom z 86 faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o., na ktorých je uvedený dátum dodania v období od 01.01.2013 do 31.01.2013. V rozpore s predloženými dokladmi, podľa ktorých mal daňový subjekt Mirbes, s.r.o. vykonávať v období január 2013 rozsiahlu podnikateľskú činnosť, je konanie konateľa tejto spoločnosti vo veci zrušenia obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. bez likvidácie, o čom Okresný súd Košice I uviedol v Obchodnom vestníku dňa 01.02.2013 zverejnenie oznámenia - značka R036409, spis. značka: 9CbR/99/2012. Dňa 11.02.2015 bolo správcovi dane doručené oznámenie Okresného súdu Košice I č. 9CbR/99/2012, v prílohe ktorého bol správcovi dane poskytnutý návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. podaný navrhovateľom D. A. zo dňa 07.08.2012, v ktorom navrhovateľ uvádza, že spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe, a to v rokoch 2010 až 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f/ Obchodného zákonníka, že obchodná spoločnosť nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti boli zrušené. Spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelých ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt.

53. Podľa názoru kasačného súdu vyhodnotením uvedených zistení a dôkazov správca dane správne zistil, že sťažovateľ vykonal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o., pričom táto nikdy nebola skutočným nadobúdateľom tovaru, do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu bola nastrčená ako nárazník, pričom sťažovateľ sa s plným vedomím priamo zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t. j. na deklarovanych obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. pre sťažovateľa. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane správne konštatoval porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

54. Ďalej, na základe žiadosti o MVI č. 9712402/5/4708396/2013/Kar, ktorou bola česká daňová správa požiadaná o vypočutie A. H., konateľa spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o., dňa 24.02.2014 bola správcovi dane doručená odpoveď na túto žiadosť, v ktorej je uvedené, že pracovníci správcu dane vykonali zisťovanie na adrese G. XXXX/X, D. X - V. a zistili, Ž. A. H. na predmetnej adrese nevlastní žiaden byt a že na uvedenej adrese je neznámy. Nemá tam zriadenú ani poštovú schránku pre doručovanie, poštu nepreberá. Ďalej bolo z českého obchodného registra zistené, že pán A. H. vlastní ďalších cca 25 spoločností, v ktorých je konateľom, a je na neho vydaných rôznymi exekútorскими úradmi niekoľko exekučných príkazov vyvesených na príslušných úradných tabuliach jednotlivých exekútorských úradov.

55. Vyhodnotením o.i. uvedených zistení a dôkazov správca dane správne zistil, že kontrolovaný daňový subjekt vykonal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o., pričom táto nikdy nebola skutočným nadobúdateľom tovaru, do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu bola nastrčená ako nárazník, pričom kontrolovaný daňový subjekt - HYDINA SLOVENSKO s.r.o., sa s plným vedomím priamo zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t.j. na deklarovanych obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. pre spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane konštatoval porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

56. V súvislosti s otázkou nedôvodného prenesenia dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019, ktorý sa týka vecí tých istých účastníkov konania. Vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu kasačný súd dodáva, že prax judikovaná Najvyšším súdom SR sa na účely aplikácie § 464 ods. 1 SSP považuje za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd, v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 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), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

57. Kasačný súd sa plne stotožňuje s právnym názorom obsiahnutým v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019 a s poukazom na ustanovenie § 464 ods. 1 SSP odkazuje na jeho odôvodnenie, konkrétne na body 70 až 78, v ktorých kasačný súd uviedol nasledovné:

70. Pokiaľ mal sťažovateľ za to, že podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. splnil, najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

71. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp .zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č .k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

72. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

73. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.l-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

74. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagäben kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

75. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

76. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu.

77. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného pritom vyplýva, ktoré všetky dôkazy boli v konaní získané, ako ich správny orgán vzájomne vyhodnotil a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcim právnym záverom dospel. Podľa názoru najvyššieho súdu preto rozhodnutie žalovaného spĺňa zákonné požiadavky v zmysle § 63 ods. 1 a 5 daňového poriadku. Najvyšší súd nezistil žiadnu nelogickú či nezákonnú úvahu žalovaného, ktorú žalovaný vyvodzoval z informácií zhromaždených v priebehu daňovej kontroly a ktoré tvorili skutkový základ pre skutkové a právne závery žalovaného.“

58. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, ktorý bol uvedený v kasačnej sťažnosti sťažovateľa, je už prekonaný judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudkom sp.zn. 8Sžf/26/2014, v ktorom Najvyšší súd SR vyslovil, že pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

59. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd nesúhlasí s právnym názorom sťažovateľa, v zmysle ktorého dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH konštatujúc súčasne, že správca dane dôkazmi zhromaždenými v daňovom konaní hodnoverne spochybnil, že skutočným dodávateľom tovaru uvedeného na sťažovateľom predložených faktúrach je deklarovaný dodávateľ a to spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Mirbes, s.r.o.

60. Uvedené pochybnosti správcu dane, teda že spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Mirbes, s.r.o. neboli skutočnými dodávateľmi tovaru uvedeného na faktúrach, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane, neboli v daňovom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi. Okrem formálnych daňových a účtovných dokladov, ktorých bezchybnosť správca dane nespochybnil, sťažovateľ nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že hore uvedené spoločnosti neboli do obchodného reťazca zahrnuté len „na papieri“, za účelom uplatňovania odpočítania dane u sťažovateľa, o ktorom vypovedala K. G. pred orgánmi činnými v trestnom konaní. Na základe poznania skutočností vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu sa možno stotožniť so závermi správneho súdu, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že od svojich dodávateľov prijal tovar deklarovaný na predložených faktúrach.

C) Posúdenie námietky týkajúcej sa nevysporiadania sa s judikatúrou EÚ

61. Sťažovateľ poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-204/13, C-368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkom 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, a namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s judikatúrou EÚ.

62. V tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že väčšina hore uvedených rozhodnutí nie je aplikovateľná na prípad sťažovateľa, a to z nasledujúcich dôvodov:

- rozhodnutie SD EÚ C-204/13 sa týka vzniku a rozsahu práva na odpočítanie dane v prípade zrušenia obchodnej spoločnosti spoločníkom;
- rozhodnutie SD EÚ C-386/06 sa týka zásady okamžitého odpočtu a daňovej neutrality, resp. presunu nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho obdobia;
- kasačný súd uznáva, že v prípade konania C-624/15 Súdny dvor EÚ vyslovil, že nie je zlučiteľné s úpravou práva na odpočítanie dane stanovenou v smernici o DPH, aby bola zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknutá operácia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom,

sankcionovaná nepriznaním tohto práva. Založením systému zodpovednosti bez ohľadu na zavinenie by sa totiž prekročil rozsah nevyhnutný na ochranu práv štátnej pokladnice (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, body 41 a 42, ako aj citovaná judikatúra). Na druhej strane treba však uviesť, že v tomto rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol aj to, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby hospodársky subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 48). Z toho vyplýva, že aj keby neboli splnené všetky podstatné podmienky, na základe ktorých vzniká právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od DPH alebo na odpočítanie DPH, Súdny dvor EÚ rozhodol, že priznanie uvedeného práva nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 47 až 50 a 55).

63. V súvislosti s judikatúrou SD EÚ kasačný súd uvádza, že jednotlivé právne vety obsiahnuté v odôvodneniach súdnych rozhodnutí je potrebné posudzovať v kontexte skutkového stavu a celkového právneho posúdenia. Jednotlivé výňatky netvorí samostatné všeobecné pravidlá so silou právnych noriem. Na základe samotného kontextu rozsudkov Súdneho dvora EÚ kasačný súd konštatuje, že vo väčšine prípadov sťažovateľ iba vytrhával z rozhodnutí jednotlivé časti a namietal ich rozpor so závermi prezentovanými buď správnym súdom, alebo orgánmi verejnej správy.

64. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú v sťažnosti poukazoval aj sťažovateľ a ktorú v rozhodnutí citoval aj krajský súd, súčasne vyplýva aj to, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť noriem práva Európskej únie (rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I1599, bod 32; Halifax zo 07.12.2010, C-285/09, Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, rozsudok z 29.03.2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). Preto správny súd správne aplikoval na prípad sťažovateľa práve rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recycling Sprl, v ktorom SD EÚ uzavrel, že pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na karuselovej podvodnej daňovej operácii, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca. V bode 62 rozsudku Súdny dvor EÚ skonštatoval, že prvá a šiesta smernica o DPH nielen umožňujú, ale priam vyžadujú stratu práva na odpočítanie dane, pokiaľ sa jeho držiteľ vedome zúčastní na podvodoch tohto typu, na ktorých posúdenie majú byť zohľadnené vyššie uvedené kritéria. Práve uvedené rozhodnutie SD EÚ sa vzťahuje na prípad sťažovateľa vo vzťahu k spoločnostiam Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. Pokiaľ ide o intrakomunitárne dodanie pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, nebolo potrebné dokazovať podvodné konanie, nakoľko neboli splnené hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od DPH.

65. K právu Európskej únie a jej judikatúre je potrebné ešte dodať, že vyžadovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je s ňou súladné. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre

dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

66. Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

67. S poukazom na uvedené, kasačný súd dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu nevykazuje znaky arbitrárnosti, svojvoľnosti a nesúladu so slovenskou, respektíve európskou judikatúrou.

D) Posúdenie námietky týkajúcej sa účelového spochybnenia predložených dokladov

68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámenej dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola.

69. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Daňová kontrola je z tohto pohľadu jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Z hore uvedených faktov vyplýva, že daňová kontrola predstavuje tzv. „prípravné konanie“, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane, vydané vo vyubovacom konaní.

70. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, na základe ktorej výkon daňovej kontroly zo strany správcu dane nemôže byť začatý svojvoľne, kasačný súd konštatuje, že začatie daňovej kontroly nemusí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, tak ako to naznačoval sťažovateľ, keďže takáto požiadavka nevyplýva z jednotlivých ustanovení daňového poriadku s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 daňového poriadku. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na jeho kriminalizáciu zo strany daňových orgánov, túto námietku kasačný súd nepovažoval za podloženú, nakoľko je prirodzené, že pokiaľ skutkové zistenia preukazujú podvodné konanie, tak z tohto zistenia daňové orgány vychádzajú a nemusia vyčkať na prípadné trestné konanie.

71. Najvyšší správny súd v plnej miere súhlasí so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku uviedol, že „ak by správca dane musel pri začatí daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku

preukázať dôvody, z ktorých jednoznačne vyplýva podozrenie, že účtovné doklady alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, došlo by týmto spôsobom k extrémnemu oslabeniu oprávnení správcu dane pri preverovaní dodržiavania ustanovení osobitných predpisov“. V zmysle vyššie uvedených faktov kasačný súd konštatuje, že postupom správcu dane nedošlo k obmedzeniu práva sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu na štandardné začatie daňovej kontroly vyplývajúce z § 46 ods. 1 daňového poriadku.

E) K námietke ohľadom nepreskúmateľného aplikovania pojmu „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“

72. Sťažovateľ namieta, že správca dane, resp. žalovaný účelovo, bez relevantných dôvodov používajú také pojmy, ako napríklad „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“. Sťažovateľ považuje seba za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá síce kúpila tovary od partnerov s pochybnou povestou, avšak na podvodoch sa sama nezúčastňovala. Keďže táto sťažnostná námietka nie je dostatočne konkrétna, aby, na jej základe bolo možné preskúmať zákonnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj napadnutých rozhodnutí daňových orgánov, nemohol k nim kasačný súd zaujať vecné stanovisko. Kasačnému súdu však nedá v tejto súvislosti uviesť, že sám sťažovateľ svojich „obchodných partnerov“ označil za partnerov s „pochybnou povestou“.

F) Porušenie ustanovení daňového poriadku o doručovaní

73. Ďalej, sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namietal, že boli porušené ustanovenia daňového poriadku v časti doručovania, keďže jednotlivé podania boli doručené sťažovateľovi prostredníctvom bývalého splnomocneného zástupcu s generálnou plnou mocou, a to B.. G. L., pričom spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom.

74. Kasačný súd v zhode s názorom správneho súdu poznamenáva, že táto námietka bola prvýkrát predložená v replike zo dňa 17.01.2019, t.j. po uplynutí lehoty určenej zákonom na podanie správnej žaloby (§ 62 ods. 1 SSP). V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v správnom súdnom konaní sa uplatňuje koncentračná zásada, podľa ktorej žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 183 SSP). Podľa § 181 ods. 1 SSP fyzická osoba alebo právnická osoba musí správnu žalobu podať v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy, proti ktorému smeruje, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní, samozrejme s výnimkami ustanovenými v § 134 ods. 2 SSP, o ktoré v danom prípade nejde. To znamená, že k žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadnuť (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/34/2010 z 25. novembra 2010).

75. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR, sp. zn. II. ÚS 241/2008, podľa ktorého „rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov je dôsledne ovládané dispozičnou zásadou, z čoho vyplýva, že súd nemôže preskúmať správne rozhodnutie nad rámec žalobcom v žalobe vymedzeným. Ide o zásadu iudex ne eat petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP (pozn. v súčasnosti § 202 SSP), a súd musí túto zásadu aplikovať vo všetkých veciach, v ktorých preskúmava na základe podanej žaloby zákonnosť žalobcu napadnutého rozhodnutia. Žaloba musí obsahovať presné označenie rozhodnutia, ktoré žalobca napáda a vyjadrenie, ktoré výroky má súd preskúmať. To znamená vymedzenie rozsahu, v akom sa rozhodnutie alebo postup správneho orgánu napáda. Žalobca musí zdôvodniť, že rozhodnutím alebo postupom, ktorý napáda, bol ukrátený na svojich právach. Ďalej musí žalobca tvrdiť, že správny orgán pri vydaní napadnutého rozhodnutia porušil zákon, a to tak, že odkáže na konkrétne ustanovenia právnych predpisov či už hmotného, alebo procesného práva a v žalobe musí uviesť aj dôvody, v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu. Žalobca môže rozširovať žalobu len do konca lehoty zákonom ustanovenej na podanie žaloby. Po jej uplynutí ďalšie výhrady voči žalobe nemôže vznášať (princíp koncentračnej zásady)“.

76. Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že neobstojí kasačná námietka sťažovateľa, v zmysle ktorej vo svojej žalobe uviedol žalobné body, a to nezákonnosť rozhodnutia správnych orgánov a rovnako

ako aj nepreskúmateľnosť daných rozhodnutí. Teda nemenil rozsah a dôvody správnej žaloby, nakoľko pri jej podaní ich presne špecifikoval, a následne ich len precizoval. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyšší súd SR, sp.zn. 8 Sžo 81/2010, podľa ktorého „ak žalobca v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia nevedie, akými konkrétnymi nezákonnosťami rozhodnutie žalovaného správneho orgánu trpí, v čom bol žalobca týmto rozhodnutím ukrátený na svojich právach (pričom všeobecné tvrdenie, že rozhodnutím bol porušený zákon, resp. že rozhodnutie nemá oporu v zákone, je nepostačujúce pre úspech v konaní), konajúci súd vzhľadom na svoju procesnú pozíciu nad stranami tieto skutočnosti za žalobcu nevyhľadáva, keďže práve tieto skutočnosti podľa § 249 ods.2 O.s.p. majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom, ktorým je súd podľa § 250b O.s.p. viazaný.“

77. V zmysle vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že krajský súd nepochybil, keď nezohľadnil námietku žalobcu ohľadom doručovania, pretože táto námietka bola predložená oneskorene. k žalobca uvedenú skutočnosť v rámci žaloby vôbec nenamietal, resp. neuviedol ako žalobný dôvod, nebolo možné v rámci odvolacieho konania túto jeho námietku zohľadniť.

G) Posúdenie námietky týkajúcej sa odmietnutia predložených podkladov, námietky týkajúcej sa prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy a námietky týkajúcej zistenia skutkového stavu

78. Sťažovateľ mal za to, že doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu boli z jeho strany predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca dane účelovo spochybňoval skutočnosti v nich deklarované. Vo vzťahu k tejto námietke kasačný súd odkazuje na body 43 až 50 tohto rozsudku, v ktorých už k tomuto tvrdeniu vyjadril.

79. Čo sa týka námietky sťažovateľa ohľadom prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy zo strany daňových orgánov kasačný súd poukazuje na to, že správny orgán je povinný výsledok správnej úvahy povinný uviesť vo svojom rozhodnutí a náležite ho odôvodniť, pričom pokiaľ uváženie správneho orgánu nevybočuje z medzí a hľadísk stanovených zákonom, správny súd neprináleží takéto rozhodnutie preskúmať (§ 27 ods. 2 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve totiž nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom. Pri správnom uvážení si ale správny orgán nemôže počínať ľubovoľne. V danom prípade však sťažovateľ vôbec nešpecifikoval, akým spôsobom malo dôjsť zo strany daňových orgánov k prekročeniu medzí zákonom dovolenej správnej úvahy a ktorú konkrétnu správnu úvahu mal na mysli. Rovnako sťažovateľ nekonkretizoval v čom spočíva neúplne zistený skutkový stav. Preto tieto všeobecné námietky vyhodnotil kasačný súd za nespôsobilé prieskumu a teda za nedôvodné.

80. V súvislosti s vyššie uvedenými skutočnosťami kasačný súd uzavrel, že správny súd samostatne a nezávisle hodnotil správnosť a úplnosť skutkových zistení a dôvodne konštatoval zákonnosť postupu a rozhodnutí predchádzajúcich správny súdneho konaniu.

H) Posúdenie námietky týkajúcej sa nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

81. Sťažovateľ namietal, že z odôvodnení rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého správneho konania konajúce daňové orgány nazerali na sťažovateľa ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti zo strany daňových orgánov pri výkone ich činnosti a zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu k podnikateľským aktivitám a k jeho osobe.

82. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd, rovnako ako správny súd odkazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018, podľa ktorého „správca dane môže počas prebiehajúceho daňového konania použiť aj iné dôkazy než tie, ktoré boli zistené a vykonané v daňovom konaní, teda aj tie, ktoré boli zistené v trestnom konaní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku v spojení s § 3 Daňového poriadku) ...“. Rovnako kasačný súd odkazuje na ďalšie svoje rozhodnutie a to rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/17/2020 z 29. novembra 2021, konkrétne na bod 23, v ktorom kasačný súd rovnako skonštatoval, že správca dane si mohol od orgánov činných v trestnom konaní v súlade s daňovým poriadkom vyžiadať svedecké výpovede a ich obsahy použiť ako dôkaz v daňovom konaní podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, keď z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že

takto zistené skutočnosti neboli jediným dôvodom, na ktorom postavili svoj záver o neuznaní práva na odpočítanie dane. Uvedený záver sa v plnom rozsahu vzťahuje aj na posudzovaný prípad sťažovateľa.

I) Vada vydaných rozhodnutí

83. Ďalej v kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné a svojvoľné a rovnako absentuje aj riadne odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý sa mal nedostatočne vysporiadať so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci.

84. Kasačný súd nemohol prisvedčiť dôvodnosti ani tejto námietky. Podľa Správneho súdneho poriadku v odôvodnení rozsudku správne súd uvedie, čoho sa žalobca domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry ESĽP. Judikatúra tohto súdu ale nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Rovnako sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd SR už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

85. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku veci dospel k záveru, že správny súd v jeho odôvodnení jasným a zrozumiteľným spôsobom uviedol dôvody, pre ktoré napadnuté rozhodnutie žalovaného potvrdil. Preto napadnutý rozsudok nemožno považovať za svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný. Navyiac sa správny súd pri výklade a aplikácii zákonných predpisov neodchýlil od znenia príslušných ustanovení a nepoprel ich účel a význam. Ako vyplýva aj z judikatúry ústavného súdu, iba skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom súdu nestotožňuje, nemôže viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti rozhodnutia súdu (napr. I. ÚS 188/06).

J) Posúdenie námietky týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí

86. Sťažovateľ konštatoval, že správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Mal za to, že nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušil správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní.

87. V súvislosti s touto námietkou kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že z administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január a až máj, júl, august, október až december 2012 bola začatá dňa 23.04.2013 spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar a ukončená bola dňa 07.04.2015 doručením Výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 158500/2015 zo dňa 30.03.2015 spolu s protokolom č. 158446/2015 zo dňa 30.03.2015, ktoré boli prevzaté dňa 07.04.2015. Ďalej, je preukázané, že daňová kontrola dane bola prerušená Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9712402/5/5228857/2013/Kar zo dňa 22.11.2013 a to dňom 26.11.2013 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií.

88. Skutočnosť, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená, mala za následok, že lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená. Výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 trval v období od jej začatia (začatá dňa 23.04.2013) do prerušenia (prerušená dňom 26.11.2013) celkom

217 dní a za obdobie od pokračovania vo výkone (dňa 09.12.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená) do doručenia protokolu s výzvou (protokol s výzvou doručený dňa 07.04.2015) trval celkom 119 dní, t.j. výkon daňovej kontroly trval spolu celkom 336 dní. S poukazom na uvedené k prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nedošlo.

89. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, kasačný súd poukazuje na to, že uznesením Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm.) v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru EÚ boli predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

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

90. 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.

91. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora EÚ dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.“

84. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa doručovania rozhodnutí splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu, B. G. L., za ktorého zásielky preberala p. I., ktorá na to nemala oprávnenie kasačný súd dodáva, že s uvedenou námietkou sa správny súd vysporiadal v bode 175 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd súhlasí so záverom správneho súdu, podľa ktorého v zmysle § 62 ods. 1 SSP môže žalobca meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd. Uvedený žalobný dôvod sťažovateľka prvýkrát uviedla v replike k vyjadreniu žalovaného zo dňa 17. januára 2019, t. j. takmer rok po podaní správnej žaloby (zo dňa 16. marca 2018), a teda správny súd postupoval správne, keď nepovažoval túto skutočnosť za takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

85. V nadväznosti na návrh sťažovateľky na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok SDEÚ zo dňa 10. decembra 2021 (bod 77) kasačný súd konštatuje, že otázky 1., 2., 4. a 5. navrhované sťažovateľkou už 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. Čo sa týka otázok 3. a 6., tieto sú pre prerokovaný prípad irelevantné aj s ohľadom na skutočnosť, že v predmetnej veci nedošlo k osobitnej

dohode o predĺžení lehoty. Uvedené skutočnosti viedli kasačný súd k zamietnutiu návrhu sťažovateľky na prerušenie konania.

III. Záver

86. 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.

87. 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).

88. 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.