

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/27/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200072
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200072.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., Dunajská 32, Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102303765/2017 zo dňa 6. novembra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/6/2018-154 zo dňa 25. októbra 2018, takto

rozhodol:

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

Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Správca dane, Daňový úrad Prešov vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2012 - jún 2012 a august 2012 - október 2012. V rámci zdaňovacieho obdobia január 2012 správca dane preveroval najmä opodstatnenosť uplatnenia odpočítania dane zo strany sťažovateľa, z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. za dodávky mäsa a z faktúr od spoločnosti BARBARA Slovensko, s.r.o. za dodávky kýmnych zmesí. Správca dane preveroval i splnenie podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu z faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, Poľská republika a z faktúr pre odberateľa FIRMA HANDLOWA-Wioletta Hiltawska, Poľská republika.

2. Na základe výsledkov kontroly vydal správca dane prvostupňové rozhodnutie č. 104526475/2016 zo dňa 21. decembra 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) sťažovateľovi určil rozdiel v sume 626 312,19,- € na dani. Na odvolanie sťažovateľa žalované Finančné riaditeľstvo SR napadnutým rozhodnutím č. 102303765/2017 zo dňa 6. novembra 2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

3. Na základe vykonaného dokazovania správca dane i žalovaný dospeli k záveru, že bolo preukázané, že sťažovateľ si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane na vstupe na základe faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. Týmto postupom mal porušiť ustanovenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1

písm. a/ v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), pretože deklarovaný dodávateľ nenadobudol právo nakladať so sťažovateľovi dodávaným tovarom ako vlastníkom a preto následne nemohlo sťažovateľovi vzniknúť právo na odpočítanie dane z dodania tovaru od tohto deklarovaného dodávateľa.

4. Vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru do iného členského štátu pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, Poľská republika a pre odberateľa FIRMA HANDLOWA-Wioletta Hiltawska, Poľská republika správca dane konštatoval, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte a nepreukázal, že splnil podmienky pre oslobodenie od dane. Sťažovateľovi preto vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH.

5. Vo vzťahu k dodaniu kŕmnych zmesí od spoločnosti BARBARA Slovensko s.r.o. správca dane nepriznal odpočítanie dane z dôvodu, že tovar (kŕmne zmesi) nebol prijatý v tuzemsku, t.j. došlo zo strany sťažovateľa k porušeniu § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

6. Včas podanou žalobou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Prešov a vrátenia vecí Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie. Sťažovateľ obsahlo argumentoval viacerými žalobnými námietkami poukazom na nezákonný postup správcu dane, dĺžku daňovej kontroly a vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí, pričom poukázal na prerušenie daňovej kontroly, ako aj dĺžku prerušenia, na ktoré poukazoval takisto aj v odvolaní. Taktiež argumentoval, že splnil podmienky na odpočítanie dane.

7. Správny súd rozsudkom č.k. 6S/6/2018-154 zo dňa 25. októbra 2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

8. Správny súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, lebo rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom. V napadnutom rozsudku správny súd reagoval na žalobné body sťažovateľa a považoval ich v procesnoprávnej aj hmotnoprávnej rovine za nedôvodné.

9. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- považoval žalobnú námietku o nedodržaní zákonnej lehoty pri výkone daňovej kontroly za nedôvodnú, argumentujúc nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 a uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 726/2016-20 a tým, že sťažovateľ sa mohol svojich práv domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy.
- poukázal na to, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a medzinárodná výmena informácií sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi.
- zistil, že sťažovateľ bol oboznamovaný so skutočnosťami, ktoré sú predmetom preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu a taktiež, že správca dane vyzýval sťažovateľa, aby sa vyjadril k sporným skutočnostiam a nestotožnil sa preto s tvrdením sťažovateľa, že správca dane bol nečinný a bránil mu uplatniť si právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam.
- nestotožnil sa ani so žalobnou námietkou sťažovateľa, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpovedami O. K., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o. ani s námietkami sťažovateľa ohľadom vykonania jej svedeckej výpovede.
- zdôraznil, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí zároveň odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov a pri aplikácii právnej úpravy.
- dospel k záveru, že nebol porušený princíp dvojínštančnosti konania tak, ako to namietal sťažovateľ a tým, že skutočnosť, že sa žalovaný ako odvolací orgán nevysporiadal s odvolacími námietkami podľa predstáv sťažovateľa, nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia.
- vo vzťahu k intrakomunitárnym dodaniam poukázal, že tovar bol vyskladnený zo skladu sťažovateľa, avšak odberateľa tovaru (poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi sťažovateľom a odberateľmi a sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH.

- poukázal na zákon o DPH s tým, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu (sťažovateľa), ktorý bol povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnené a za zákonom stanovených podmienok. K tomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/9/2012 zo dňa 30. januára 2013 a uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02. decembra 2015.

- uviedol, že daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočítanie dane bol sťažovateľom uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami upravenými v § 49 a § 51 zákona o DPH.

- uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH majú hmotnoprávnu povahu a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulované splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t.j. vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia,

- zdôraznil, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

10. Sťažovateľ podal voči napadnutému rozsudku správneho súdu rozsiahlu kasačnú sťažnosť a domáhal sa zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneho súdu na ďalšie konanie; alternatívne zrušenie preskúmaného rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci správcovi dane.

11. Sťažovateľ namietal nesprávnosť postupu správneho súdu tým, že správny súd sa nezaoberal jeho argumentáciou a nevysporiadal sa s ňou vo svojej rozhodovacej činnosti.

12. Sťažovateľ ďalej namietal neobstaranie dostatku potrebných dokladov pre rozhodnutie vo veci keďže správny súd neposúdil otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých orgány finančnej správy vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia možným záver, ku ktorému orgány finančnej správy dospeli.

13. Sťažovateľ namietal i, že správny súd neposúdil zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, na podklade ktorej sťažovateľ odôvodňoval nezákonnosť daňovej kontroly a mal za to, že rozhodnutie správneho súdu je postavené výlučne na domnienkach.

14. Sťažovateľ namietal taktiež nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa a mal za to, že v jeho prospech svedčia tak svedecké výpovede ako aj listinné dôkazy, ktoré orgány finančnej správy ani správny súd dostatočne nevyhodnotili. Poukázal na európsku judikatúru (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-273/11 Mescek-Gabona Kft., C-146/05 Collée, C-255/02 Halifax), v zmysle ktorej boli orgány finančnej správy povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné, ak chceli spochybníť nárok sťažovateľa na odpočítanie dane.

15. V ďalšom bode sťažovateľ poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-204/13 Heinz Malburg, č. C-37/95 Ghent Coal Terminal, č. C-255/02 Halifax, č. C-162/07 Ampliscentifica aAmplifm, č. C-425/06 Part Service, a č. C-277/09 vo veci RBS Deuschlanad Holdings) a tvrdil, že dostatočne preukázal svoj nárok na odpočítanie dane.

16. Sťažovateľ rovnako spochybnil samotnú daňovú kontrolu, tvrdiac, že pre ňu chýbal špecifický dôvod a namietal postup orgánov finančnej správy pri spochybnovaní predloženej dokumentácie keď správca dane nepreukázal jej nepravdivosť.

17. V ďalších bodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ všeobecnou argumentáciou namietal prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nedostatočne zistený skutkový stav. Zároveň namietal, že orgány finančnej správy mali zastúpiť úlohu orgánov činných v trestnom konaní. Taktiež namietal, že v rozsudku správneho súdu absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím je rozsudok nepreskúmateľný.

18. Posledným bodom kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí s poukazom na § 61 ods. 10 Daňového poriadku a čl. 10, 11 a článku 12 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty zo dňa 7. októbra 2010, keďže prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe, čo v posudzovanom prípade nebolo splnené.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia a vyjadrenia k žalobe, stotožnil sa s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené.

III.

Posúdenie kasačného súdu

20. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd SR činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu SR. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu SR a bola zaregistrovaná pod sp.zn. 10Sžfk/27/2019. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu SR náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal postupom bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky <http://www.nssud.sk> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

21. Sťažovateľ v súdnej veci navrhol podaním zo dňa 21. novembra 2019 položiť Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky týkajúce sa plynutia lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“) a ich vzťahu k daňovej kontrole. Najvyšší súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu prerušil konanie o kasačnej sťažnosti z dôvodu, že iný senát najvyššieho súdu predložil v obdobnej právnej veci Súdnemu dvoru Európskej únie obdobné prejudiciálne otázky. 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. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky následne rozhodol dňa 26. apríla 2022 o pokračovaní v konaní.

22. Kasačný súd v súdnej veci podľa § 453 ods. 2 SSP preskúmava napadnutý rozsudok správneho súdu len v rozsahu sťažnostných bodov. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že sťažovateľ síce podal rozsiahlu kasačnú sťažnosť s množstvom sťažnostných bodov, avšak ich obsah bol miestami iba všeobecný a neurčitý, čo znemožnilo kasačnému súdu identifikovať sporné otázky a následne na ne sťažovateľovi odpovedať. Kasačný súd poukazuje, že nie je úlohou kasačného súdu pri všeobecných a neurčitých kasačných bodoch vyhľadávať za sťažovateľa ich konkretizáciu a špecifikáciu na súdenú vec.

23. Kasačný súd následne identifikoval nasledovné sťažnostné body:

- a. neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie,
- b. nedostatočné vykonania dokazovania,
- c. prevzatie výpovedí svedkyne svedčiacej v neprospech sťažovateľa,

- d. nedostatočná špecifikácia dôvodu začatia daňovej kontroly,
- e. nevysporiadanie sa s námietkami sťažovateľa,
- f. nedostatočné zistenie skutkového stavu,
- g. dĺžka daňovej kontroly a dôvody prerušenia daňovej kontroly.

24. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom. Kasačný súd preto preskúmal konania, ktoré boli vedené na tunajšom súde, príp. ktoré boli vedené pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

25. 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. Kasačný súd rozhodol v obdobnej veci rozsudkom sp.zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. mája 2022, na ktorého odôvodnenie (body 61. - 63. a 65. - 67.) kasačný súd poukazuje, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje a ktorého odôvodnenie dáva odpovede na kasačným súdom identifikované sťažnostné body:

„61. Vo vzťahu k námietkam sťažovateľa, ktoré sa týkajú vykonania dokazovania, nedostatku podkladov pre rozhodnutie, nevysporiadania sa s námietkami sťažovateľa, nedostatočného zistenia skutkového stavu kasačný súd poukazuje na to, že sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi výhradami sťažovateľa. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti raz tvrdí, že sa správny súd a správne orgány jeho námietkami nezaoberali, no na druhej strane pripúšťa (viď bod 50 odôvodnenia), že sa správny súd venoval konkrétnym dôvodom, na ktorých založil svoje rozhodnutie (dĺžka daňovej kontroly, činnosť spoločnosti Mirbes, s.r.o. a pod.). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudkov krajského súdu, ktorý sa aj napriek vágnosti a nekonkrétnosti samotných žalôb zodpovedne venoval všetkým žalobným bodom.

62. Rovnako vo vzťahu k výpovedi svedkyne O. K. kasačný súd nevzhladol dôvodnosť námietky sťažovateľa, podľa ktorej správny súd prevzal len výpovede, ktoré svedčili v sťažovateľov neprospech. Správny súd sa s výpoveďou svedkyne v odôvodnení napadnutého rozsudku dostatočne zaoberal, pričom uviedol, že výsluch svedkyne nebol jediným dôkazom, na základe ktorého správca dane založil svoje rozhodnutie (viď body 59 a 60 napadnutého rozsudku), s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje. Reakcia správneho súdu na námietky proti vyhodnoteniam svedeckých výpovedí svedkyne K. je podľa kasačného súdu primeraná a zrozumiteľná.

63. Kasačný súd sa nestotožňuje s námietkou sťažovateľa, týkajúcou sa nedostatočnej špecifikácie dôvodu začatia daňovej kontroly. Po preskúmaní administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že správca dane listom zo dňa 30. januára 2013 oznámil sťažovateľovi, že u neho dňa 19. februára 2013 začne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie daňového odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012. Na základe uvedeného kasačný súd považuje túto námietku za nedôvodnú. Správca dane, žalovaný a následne aj správny súd uviedli konkrétne zákonné ustanovenia, podľa ktorých bola daňová kontrola začatá, a preto kasačnému súdu nie je zrejmé, aké iné dôvody na začatie daňovej kontroly by mali podľa sťažovateľa uvádzať.

65. K sťažnostnému bodu týkajúceho sa namietaného nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd tak ako krajský súd upozorňuje na rozhodnutie správca dane zo dňa 9. júla 2014, ktorým podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušil predmetnú daňovú kontrolu odo dňa 15. júla 2013 za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly a inicioval konanie podľa čl. 7 Nariadenia Rady č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH vo veci medzinárodnej výmeny informácií. Listom z 9. januára 2015 oznámil správca dane daňovému subjektu, že prerušená daňová kontrola pokračovala dňom 30. decembra 2014, kedy pominuli dôvody prerušenia. Skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti o MVI bola dožiadanou stranou prekročená, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, ani na skutočnosť, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynula. Záver krajského súdu, že v prejednávanej príhode nedošlo k prekročeniu maximálnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, je preto podľa názoru kasačného súdu správny. V tomto zmysle nedošlo ani k porušeniu zásady proporcionality,

čo vyplýva aj z úvah krajského súdu uvedených v napadnutom rozsudku, s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

66. Kasačný súd v tejto súvislosti tiež dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021, na ktorého výklad nariadenia odkazuje. Kasačný súd tým má za zodpovedanú argumentáciu sťažovateľa o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom, čo malo podľa neho spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly a jej výstupov kvôli jej nezákonnému prerušeniu.“

67. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu Podtatranská hydina a.s., 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 právnych veciach sp.zn. 6Sžfk/65/2019 zo dňa 28. februára 2022, sp.zn. 1Sžfk/16/2019 zo dňa 28. februára 2022, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí poukazuje:

29. Sťažovateľova námietka proti jeho zaťažovaniu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jeho mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu, napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, 1Sžfk/49/2017). V okolnostiach súdených vecí je najmä zrejmé, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie a urobil spolu so žalovaným dôkladné vyhodnotenie dôkazov. Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i krajský súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Zistené okolnosti totiž jednoznačne podporujú čiastkový záver žalovaného, s ktorým sa stotožnil i krajský súd, že označení dodávateľa plnili funkciu „nárazníka“, ktorý umožnil sťažovateľovi profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane, pričom deklarovaní dodávateľa nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, a podľa správneho súdu ani nenadobudli tovar a tento nedodali sťažovateľovi. Kasačný súd poznamenáva, že aj keď sťažovateľ citoval európsku judikatúru k problematike daňového podvodu (hoci bezprostredným dôvodom na nepriznanie odpočítania bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodávateľského vzťahu podľa zákona o DPH) tvrdiac, že dôkazné bremeno leží na žalovanom, nijako tým nespochybnil závery z preskúmaných rozhodnutí, pretože tie sú podložené práve dôkazmi a ich vyhodnotením.

30. Ďalej v tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že aj keby žalovaný uznal, že označení dodávateľa naozaj tovar sťažovateľovi dodali, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve v zmysle judikatúry vnesenej samotným sťažovateľom postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode. Zo zistení, ako v rozhodnutiach popísaná spleť spriaznených firiem vykazovala vzájomné obchody s tovarom (najmä hydinou), pričom pracovníci sťažovateľa sa podieľali na vyhotovovaní sporných objednávok či faktúr, a štatutárny zástupca sťažovateľa dokonca aj nakladal s prostriedkami na účtoch dodávateľa Mirbes, je pri neodvedení DPH a neplnení si ďalších štandardných fiškálnych povinností týmto dodávateľom namieste práve záver o sťažovateľovej vedomej účasti na daňovom podvode (ak nie priamo o jeho organizovaní). Námietky, že sťažovateľ nezodpovedá za neodvedenie dane dodávateľom, sú tak v okolnostiach súdených vecí irelevantné. Tu môže sťažovateľ hľadať aj odpoveď na námietky o nepochopení charakteru ich podnikateľskej spolupráce.

31. K námietke sťažovateľa, že začatie daňovej kontroly musí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, kasačný súd uvádza, že takéto pravidlo z Daňového poriadku ani judikatúry nevyplýva, s výnimkou opakovanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku.

32. Námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľa, považoval kasačný súd za nepodložené. Je prirodzené, že keď zistený skutkový stav poukazuje na podvodné konanie spojené s nedovoleným daňovým únikom, tak z tohto zistenia správny orgán aj vychádza (pozri vyššie o dôvode pre nepriznanie odpočítania dane pri účasti na daňovom podvode), a nemusí čakať na prípadné trestné konanie. Kasačný súd poznamenáva, že pojem účasti na daňovom podvode v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom podľa trestného práva Slovenskej republiky.“

26. Kasačný súd tak po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych

záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd považuje rozsudok správneho súdu za vecne správny a kasačnú sťažnosť sťažovateľa z dôvodov uvedených vyššie za nedôvodnú a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

27. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.