

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 2S/12/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200141
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8021200141.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobkyne I.. R. Y., T. U. XXX, IČO: XX XXX XXX, právne zastúpenej JUDr. Milošom Kvasňovským, advokátom, KVASŇOVSKÝ & PARTNERS, so sídlom Bratislava, Dunajská 32,811 03 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 11. októbra 2017 Číslo: XXXXXXXXXXX/XXXX a rozhodnutia Daňového úradu Prešov zo dňa 02. februára 2017 číslo: XXXXXXXXXXX/XXXX, na základe správnej žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Náhradu trov konania účastníkom **n e p r i z n á v a**.

P r i z n á v a žalobcovi trovy kasačného konania voči žalovanému.

Návrh zo dňa 25.05.2022 na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ **z a m i e t a**.

odôvodnenie:

I.
Závery správnych orgánov

1. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 11.10.2017 pod Č.: XXXXXXXXXXX/XXXX podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 02.02.2017 číslo XXXXXXXXXXX/XXXX (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 116 231,52 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 daňovému subjektu I.. R. Y., T. U. XXX, IČO: XX XXX XXX, DIČ: XXXXXXXXXXX (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt, žalobkyňa“), potvrdil.

2. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia uviedol, že proti rozhodnutiu správcu dane podal daňový subjekt odvolanie 02.02.2017, ktoré na základe výzvy správcu dane doplnil podaním zo dňa 10.04.2017. V časti I. odvolania daňový subjekt popísal skutkový stav, uviedol úkony, ktoré v tomto konaní vykonal on i správca dane, v časti II. odvolania citoval ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej

hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ustanovenia § 17b ods. 1 a 2 zákona č. 171/1993 Z.z. o policajnom zbore, poukázal na čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a príslušné kapitoly a články Nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie Rady č. 904/2010“). V časti III. vyjadrenie pod bodom I. Protokol daňový subjekt namietal, že správca dane vydal z predmetnej kontroly v rozpore s § 46 ods. 8 Daňového poriadku dva protokoly. Pod bodom 2. Preukázané kontrolné zistenia daňový subjekt poukazuje na kontrolné zistenia správcu dane pri preverovaní deklarovaného zdaniteľného obchodu dodaného daňovým subjektom Hakan glob s.r.o. a namieta, že trvá na tom, že dodanie výkopových tesárskych a betonárskych prác na farme Malý Slavkov nastalo, čo je možné preukázať výpoveďou svedka N. R., bývalého konateľa spoločnosti Hakan glob s.r.o.

Poukazuje daňový subjekt na kontrolné zistenia správcu dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru pre poľské daňové subjekty SPOLKA JAWNA MIKULEC a FIRMA HANDLOWA - USLUGOWA, I. I.. Daňový subjekt v prípade intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru od poľského daňového subjektu FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I. poukazuje na skutočnosť, že I. I. najprv priznal, že uskutočnil intrakomunitárne dodanie tovaru, a neskôr poskytol vysvetlenie, že v mesiacoch marec, apríl, máj, jún a júl 2010 ho neuskutočnil, a predložil za uvedené mesiace korekciu súhrmných výkazov. Podľa daňového subjektu I. I. konal účelovo a od správcu dane žiadal vysvetlenie, prečo neprihliadal na jeho tvrdenie o tom, že intrakomunitárne dodanie tovaru uskutočnil. Na základe odpovedí poľskej daňovej správy sa intrakomunitárne dodanie tovaru uvedeným poľským daňovým subjektom nepotvrdilo. Daňový subjekt namietal, že i v tomto prípade došlo zo strany správcu dane k porušeniu § 3 ods. 3 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pretože podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku má právo sa vyjadriť v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Správca dane v priebehu daňovej kontroly oboznámil daňový subjekt len s tvrdením poľskej daňovej správy a neumožnil mu uplatniť právo v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, čím došlo aj k porušeniu článku 48 ods. 2 Ústavy SR. Protokol z daňovej kontroly neobsahuje všetky zákonom ustanovené náležitosti, bol vydaný v rozpore s § 47 písm. h/ Daňového poriadku, a ak mal správca dane pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov, bol povinný vykonať dokazovanie. V tejto súvislosti daňový subjekt poukázal na tvrdenie I. „...nepopiera uskutočnené vyrovnania“. Daňový subjekt trval na tom, že intrakomunitárne nadobudnutie tovaru nastalo. V odvolaní daňový subjekt tiež namietal porušenie § 3 ods. 3, § 24 ods. 2 a § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly oboznámil daňový subjekt len s tvrdením poľskej daňovej správy a neumožnil mu uplatniť právo v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, čím došlo k porušeniu čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Daňový subjekt dôvodil, že splnil všetky podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane a ak mal správca dane pochybnosti o predložených dôkazoch vo vecnom uskutočnení prepravy, bol povinný vykonať dokazovanie. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania vykonal výsluch navrhovaných svedkov C. H., N. Y. a I.. C. Y., avšak vzhľadom na rozporné výpovede mal správca vykonať konfrontáciu svedeckých výpovedí pre odstránenie rozporu, čo však správca dane nevykonával, ale akceptoval iba dôkaz bez náležitého odôvodnenia a konštatovanie, že zo strany daňového subjektu nebol predložený žiadny hodnoverný dôkaz je irelevantné a zavádzajúce.

3. Daňový subjekt poukázal, že správca dane u neho vykonal kontrolu na dani z príjmu fyzickej osoby za rok 2010, z ktorej vyhotovil protokol zo dňa 08.02.2012. V predmetom protokole nespochybnil žiadnu z vyhotovených faktúr a nespochybnil ani príjmy týkajúce sa týchto faktúr, čo znamená, že potvrdil správnosť faktúr a správnosť účtovania o prijatých platbách. Správca dane porušil aj princíp proporcionality, pretože s poukázaním na príslušné ustanovenia Daňového poriadku, Ústavu SR a Nariadenia Rady č. 904/2010 je správca dane daňovú kontrolu vykonať v lehote najviac jeden rok odo dňa jej začatia, pričom v prípade jej prerušenia z dôvodu potreby získať informácie podľa Nariadenia Rady č. 904/2010 môže prerušiť výkon daňovej kontroly, avšak informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, musia byť poskytnuté v maximálnej lehote tri mesiace odo dňa podania žiadosti. Uplynutím predmetnej lehoty zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku a správca dane je povinný v súlade s § 61 ods. 4 Daňového poriadku pokračovať v konaní aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Daňový subjekt poukázal, že v súvislosti s dožiadaniami o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) prerušil výkon daňovej kontroly správca dane dvakrát a daňová kontrola v danom prípade nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť, viď nález Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010. Keďže daňový subjekt bol súčinný pri vykonávaní daňovej kontroly, správca dane prekročil zákonom stanovenú maximálnu lehotu trvania daňovej kontroly, protokol z daňovej kontroly zo dňa

20.08.2015 je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ktorý nemôže byť použitý ako podklad na vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, žiadal daňový subjekt o zrušenie rozhodnutia správcu dane zo dňa 02.02.2017 v celom rozsahu.

Žalovaný v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane, ktorý zistil a podrobne popísal skutkový stav na základe vykonaného dokazovania správcom dane a na strane 8 až 11 rozhodnutia sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobkyne.

II.

Žalobné dôvody

4. Včas podanou žalobou sa žalobkyňa domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. V bode I. žaloby poukázala na skutkový stav, v bode II. žaloby na právny základ správnej žaloby, v bode III. podrobne poukázala na nezákonný postup správcu dane, namietala dĺžku daňovej kontroly, na nezákonné získaný listinný dôkaz - protokol, ktorý nevyvoláva právny stav ukončenia daňovej kontroly a poukázala aj na jednotlivé rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, na Nález Ústavného súdu č.k. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, z ktorého vyplýva záväzný právny názor, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Žalobkyňa poukázala na to, že správca dane si osvojil trend faktického predĺženia zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a je zrejme, že aj v tomto prípade účelovo obchádza zákonom ustanovenú dobu na výkon daňovej kontroly, a to cez inštitút prerušenia daňovej kontroly. Správca dane neúčelne a neprimerane prerušil daňovú kontrolu za účelom zistenia skutočností v rámci MVI. Správca dane požadoval od príslušného orgánu cudzieho štátu informácie po častiach na základe viacerých žiadostí, pričom v záujme efektívnosti je možné kumulovať poskytnutie informácie do jednej žiadosti. Slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte Smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti dani a zrušenie Smernice 77/799/EHS (ďalej ako „Smernica“) a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Smernici pre poskytnutie požadovaných informácií (3 mesiace od prijatia žiadosti).

5. Žalobkyňa poukázala na to, že oznámením o daňovej kontrole zo dňa 07.03.2012 začal žalovaný u žalobkyne výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2010. V rozpore s vyššie uvedeným oznámením o daňovej kontrole správca dane vydal Protokol č. XXXXXXX/XXXX/ zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2010, február 2010, september 2010 a december 2010 (ďalej ako „Protokol 1“) a súčasne vydal správca dane Protokol č. XXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, október 2010 a november 2010 (ďalej ako „Protokol 2“). Uvedené je v rozpore s § 47 písm. d/ Daňového poriadku, podľa ktorého protokol musí obsahovať predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Daňový poriadok jednoznačne definuje, že správca dane vyhotovuje jeden protokol, čo možno vyvodiť na základe gramatického výkladu. Protokol 1 v zmysle jeho obsahu zodpovedá kontrolovanému obdobiu január až december 2010 a doručením kontrolovanému daňovému subjektu sa podľa platných a účinných ustanovení Daňového poriadku kontrola končí. Zároveň žalobkyňa citovala vyňaté časti z rozsudkov NS SR sp. zn. 4Sž/65/01, 4Sž/66/01, 4Sž/113/01, 4Sž/114/01, 8Sžf/13/2013 a rozsudku Krajského súdu Žilina 21S/124/2012.

6. V bode IV. žaloby žalobkyňa namietala neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci. Poukázala na to, že ak správca dane považoval odpoveď poľskej daňovej správy za hodnoverný a dostatočný dôkaz, bol povinný zabezpečiť kontrolovanému daňovému subjektu možnosť vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom z dôvodu dodržania zásady rovnosti zbraní. Rovnako žalovaný nijakým spôsobom nezodpovedal zásadnú otázku, ako môže správca dane vychádzať z tvrdenia I. I., ktorý celkom zjavne konal účelovo a nedôveryhodne, neakceptoval tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu, ktorý počas výkonu daňovej kontroly svoje výpovede a predkladané dôkazy nemenil a úzko spolupracoval so správcom dane, keď mu to bolo umožnené. Žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly v rámci vyjadrenia k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole zo dňa 20.08.2015 navrhla vypočuť svedkov a namietala vyhotovenie dvoch protokolov z vykonanej daňovej kontroly, nevynímajúc

to, že Protokol 1 a Protokol 2 neobsahuje žiadne zistenia poľskej daňovej správy, že preklad z poľského do slovenského jazyka je nesprávne preložený a rovnako tak závažné pochybenie správcu dane, ktoré spočíva v upretí práva žalobkyne klásť svedkovi I. I. otázky.

7. V bode V. žaloby žalobkyňa namietala nevysporiadanie sa s jej námietkami a tiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Žalobkyňa opakovane žiadala možnosť nahliadnuť do dôkazov získaných poľskou daňovou správou, o odôvodnenie vyhodnotenia dôkazov zo strany správcu dane, o preukázanie skutočností, že žalobkyňa bola informovaná o vypočutí svedka s možnosťou kladenia otázok prostredníctvom MVI, o vysvetlenie významu vety „náš daňovník nepopiera uskutočnené vyrovnania“, o opätovný výsluch svedkov, ktorých výpovede sa stali podkladom pre rozhodnutia správcu dane aj žalovaného. Žalobkyňa citovala čl.2 ods.3 Ústavy SR, § 29 ods.8 Daňového poriadku a zaujala názor, že je povinná preukázať len to, že tovar nakúpila od ňou deklarovanej spoločnosti a tento predala. Na základe vyššie uvedených skutočností má žalobkyňa za to, že daňové orgány si nezaobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný 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 a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom. Dôvodila, že preukázala svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a v rozsahu ako od nej možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobkyňou uvádzané skutočnosti, že bol povinný sa vysporiadať s jej námietkami v celom rozsahu, a to vzhľadom na obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci. Žalovaný sa však bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami žalobkyne v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadal na ne. Žalovaný bez akejkoľvek aktivity opísal priebeh daňovej kontroly na základe správcu dane osvojených informácií, na základe MVI, správcovi dane nevytkol žiadnu zo žalobkyňou namietaných skutočností, nezrušil jeho rozhodnutie, ani sa s otázkou nedostatočného zistenia a odôvodnenia skutkového stavu ako aj právneho stavu nijako nevysporiadal. V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala, že na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, vrátane údajov, ktoré odvolávajúci uviedol v doplnkoch odvolania. Ak sa správny orgán v rozhodnutí o odvolaní nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní, je to dôvod, aby súd zrušil takéto rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. V bode VI. a VII. žaloby opätovne dôvodila poukazom na rozpor vo výpovedi svedka I. a argumentovala porušením zásady dvojinstančnosti. V bode IX. žaloby žalobkyňa podala návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby.

III.

Vyjadrenie žalovaného

8. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 28.02.2018 zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku správnej žaloby žalovaný považuje za neopodstatnený, pretože podľa výsledku daňovej kontroly žalobkyňa neoprávneným oslobodením od dane znížila svoju vlastnú daňovú povinnosť o sumu 20 564,70 Eur a neoprávnenne si uplatnil odpočítanie dane v sume 95 666,82 Eur, to znamená, že toto konanie jej nemohlo spôsobiť nepriaznivú finančnú situáciu. V zmysle § 105 ods. 2 písm. a/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) žiadal, aby súd vo veci nariadil pojednávanie.

IV.

Záver správneho súdu

9. Uznesením zo dňa 03. júla 2018 sp.zn. 2S/63/2017-43 správny súd zamietol návrh žalobkyne na priznanie odkladného účinku správnej žaloby zo dňa 20.12.2017 s poukazom na to, že neboli splnené podmienky uvedené v § 185 S.s.p.

10. S poukazom na § 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p. správny súd nariadil na deň 22.11.2018 pojednávanie, na ktorom vypočul právneho zástupcu žalobcu a bez prítomnosti povereného zástupcu žalovaného potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu vo veci rozhodol tak, že žalobu zamietol.

11. Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn.: 2S/63/2017-52 zo dňa 22.novembra 2018 podala kasačnú sťažnosť prostredníctvom právneho zástupcu žalobkyňa. NS SR rozsudok 10Sžfk/26/2019 dňa 26.januára 2021 predmetný rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

12. V zrušujúcom rozsudku NS SR argumentoval tým, že ako naplnený kasačný dôvod vyhodnotil namietaný nesprávny procesný postup krajského súdu vedúci k porušeniu práva na spravodlivý proces, čo považoval kasačný súd za nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia.

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

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

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

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

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

Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, spĺňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto podľa § 462

ods. 1 Správneho súdneho poriadku napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

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

Najvyšší súd dáva do pozornosti krajskému súdu uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/34/2018 z 5. marca 2020, ktorým bolo konanie vo veci prerušené a podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie boli Súdnemu dvoru Európskej únie predložené prejudiciálne otázky v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 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, spôsobu. Je 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 7.10.2010 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 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

Konanie je na Súdnom dvore Európskej únie vedené pod sp. zn. C-186/20 a toho času nie je ukončené.

14. Na základe uvedeného odôvodnenia zrušujúceho rozsudku NS SR správny súd vyzval účastníkov konania, či vzhľadom na vyslovený právny názor v rozsudku 10Sžfk/36/2019 z 26.01.2021 trvajú na nariadení pojednávania. FR SR netrvalo na nariadení pojednávania vzhľadom na pretrvávajúcu pandemickú situáciu. Žalobkyňa replikou urgencie zo dňa 28.08.2021 trvala na nariadení ústneho pojednávania.

15. Dňa 01.02.2022 z uvedených dôvodov správny súd nariadil pojednávanie na deň 16.06.2022 o 09.15 hod., č. d. 108, na ktorom pojednávaní vo veci samej za prítomnosti právneho zástupcu žalobkyne a povereného zástupcu žalovaného rozhodol tak, že žalobu zamietol.

16. Pri svojom závere vychádzal z príslušných ustanovení S.s.p., Daňového poriadku, ako aj zákona č. 222/2004 Z. z. a v neposlednej miere z rozsudku Súdného dvora z 30. septembra 2021 vo veci C-186/20.

17. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p., ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

18. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p., každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

19. Podľa § 177 ods. 1 S.s.p., správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

20. Podľa § 190 S.s.p., ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

21. S poukazom na vyššie citované zákonné ustanovenia krajský súd ako správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, preskúmal konanie, ktoré im predchádzalo, vypočul právneho zástupcu žalobkyne, ako aj prítomnosti povereného zástupcu žalovaného, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a jednomyseľne dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, nakoľko rozhodnutia správnych orgánov a ich postup sú v súlade so zákonom.

22. Predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobkyni rozdiel v sume 28 660,66 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010.

23. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

24. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 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.

28. Podľa § 44 ods.1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

29. Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo
c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
f/ vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

30. Podľa § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

31. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá, ods. 9 písm. a/, ods. 10 veta prvá Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole; daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa ods. 8; lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

32. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu

daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (veta prvá až piata).

33. Podľa § 47 písm. h/ Daňového poriadku, protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov.

34. Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (napr. zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti DPH).

35. Podľa § 68 ods.1(veta prvá a druhá) Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods.8 a § 49 ods.1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods.8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods.8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu.

36. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (veta prvá a druhá).

37. Podľa § 43 ods.1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

38. Podľa § 43 ods.5 zákona o DPH v znení platnom do 30.09.2012 platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiu faktúry, a

a/ ak prepravu zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je určené miesto určenia,

b/ ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c/ ak prepravu tovaru vykoná odberateľ písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d/ inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

39. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

40. Podľa § 69 ods.1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

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

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

44. Daňový poriadok v ustanovení § 24 upravuje, že dôkaznú povinnosť má daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (vyrubovacieho konania, odvolacieho konania) na preukázanie ktorých je správcom vyzvaný, a tiež úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť.

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

46. Vychádzajúc z obsahu žaloby žalobkyňa namietala nedostatočne zistený skutkový stav, nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, absenciu správnej úvahy, dĺžku trvania daňovej kontroly a porušenie procesných práv žalobkyne v daňovom konaní.

47. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že Daňový úrad Prešov vykonal u žalobkyne kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 15.11.2010, základ dane 60 492,00 eur, DPH 11 493,48 eur za výkopové, tesárske a betonárske práce na farme Malý Slavkov od daňového subjektu Hakan glob s.r.o., Hroncova 5, Košice a faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 30.11.2010, základ dane 443 017,60 eur, DPH 84 173,34 eur za výkopové, tesárske a betonárske práce na farme Malý Slavkov od daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok prefakturovanej od daňového subjektu Hakan glob s.r.o. Deklarované stavebné práce správcu dane preveroval u miestne príslušného správcu dane Daňového úradu Košice dožiadaním č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/KraM zo dňa 26.06.2012. V odpovedi na dožiadanie č. XXXXXXXX/X/XXXXX/XXXX/MarJ zo dňa 07.01.2013 Daňový úrad Košice uviedol, že na adresu spoločnosti Hakan glob s.r.o., Hroncova 5, Košice zaslal predvolanie č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/MarJ zo dňa 17.07.2012, predvolanie č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/MarJ zo dňa 23.08.2012 a predvolanie č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/MarJ zo dňa 28.09.2012. Predvolania neboli daňovým subjektom prevzaté v odbernej lehote. Predvolanie č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/MarJ zo dňa 28.09.2012 bolo zaslané na vedomie aj bývalému konateľovi spoločnosti N. R. na adresu jeho trvalého pobytu, G. XXX/XX, XXX XX Y.. Zásilka bola doručená do vlastných rúk dňa 19.10.2012. Na predvolanie konateľ spoločnosti nereagoval, na ústne pojednávanie sa v stanovený deň nedostavil a doklady nepredložil. Správca dane sa s konateľom spoločnosti viackrát telefonicky skontaktoval a požiadal ho o predloženie požadovaných dokladov. N. R. doloženie dokladov sľuboval, ale ich nikdy nepredložil.

Správca dane dňa 18.10.2012 vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti, kde v čase výkonu miestneho zisťovania sa v priestoroch spoločnosti nikto nenachádzal. Na základe tejto skutočnosti sa správca dane opäť telefonicky skontaktoval s konateľom spoločnosti a dohodol s ním, že dňa 28.11.2012 sa dostaví na Daňový úrad Košice a predloží požadované doklady. V stanovený deň 28.11.2012 sa konateľ spoločnosti ku správcovi dane nedostavil a od toho dňa už telefón nedvíhal. Dožiadaním č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/KraM zo dňa 26.06.2014 správca dane požiadal o predvedenie N. R. a o jeho vypočutie v dožadovanej veci ako svedka. V odpovedi na dožiadanie č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.07.2015 Daňový úrad Košice uviedol, že dňa 23.06.2015 požiadal OR PZ Košice o predvedenie N. R. na deň 09.07.2015. Predvedenie nebolo možné vykonať aj napriek tomu, že menovaný na uvedenej adrese býva, ale v čase predvedenia nikto dvere bytu neotváral.

48. Správca dane vykonal v spoločnosti Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok miestne zisťovanie, ktorého predmetom bolo preverenie zdanieľných obchodov za zdaňovacie obdobie október až december 2010, t. j. preverenie dodania služieb od spoločnosti Hakan glob s.r.o. Na miestnom zisťovaní neboli daňovým subjektom Podtatranská hydina a.s. predložené požadované doklady. Splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu N. Z. M. sa vyjadрила, že daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. nemá žiadne daňové a účtovné doklady za požadované obdobie. Zamestnancom správcu dane predložila kópiu dokumentu s názvom „Zhorené doklady firiem dňa 17.10.2012“ prevzatých na spracovanie a úschovu adresovaný Obvodnému oddeleniu PZ Košice -Západ, Považská 38, Košice.

Zamestnanci správcu dane požiadali o doloženie originálu uvedeného dokumentu do dňa 13.07.2015. Požadovaný dokument do 13.07.2015 nebol správcovi dane doložený. K zdaniteľným obchodom v zdaňovacom období október až december 2010 sa N.. Z. M. nevedela vyjadriť (zápisnica č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.06.2015).

S poukázaním na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b), § 8 ods. 1 písm. a), § 9 ods. 1, § 19 ods. 2, § 49 ods. 1 a 2, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov správca dane konštatoval, že uplatnenie práva na odpočítanie dane je právom daňového subjektu, pri ktorom je povinný preukázať splnenie všetkých podmienok potrebných k odpočítaniu dane v súlade s ustanovením § 49 citovaného zákona.

Kontrolou predložených dokladov v spojitosti so všetkými ostatnými vykonanými dôkazmi bolo zamestnancami správcu zistené, že kontrolovaný daňový subjekt nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v kontrolovanom období bola dodaná služba v zmysle predložených faktúr dodávateľom Hakan glob s.r.o. Skutočnosť, že faktúry mali požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nich uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie.

49. Na základe uvedeného dokazovania, správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v sume 95 666,82 eur, pretože zo strany kontrolovaného subjektu nebolo preukázané, že v kontrolovanom zdaňovacom období vznikla spoločnosti Hakan glob s.r.o., Košice daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Z uvedených dôvodov správca dane vyčíslil rozdiel dane v riadku 21 daňového priznania celkom v sume 95 666,82 eur a rozdiel odpočítania dane celkom v sume 95 666,82 eur.

Kontrolovaný daňový subjekt v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 vykázal dodanie tovaru s oslobodením od dane od iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov vo výške 341 989,40 eur. Podľa súhrnného výkazu za november 2010 podaného daňovým subjektom dňa 22.12.2010 nadobúdateľmi tovaru boli poľské daňové subjekty SPOLKA JAWNA M1KULEC (hodnota tovaru 13 187,00 eur) a FIRMA HANDLOWO- USLUGOWA, I. I. (hodnota tovaru 328 803,00 eur).

Deklarované dodanie tovaru správca dane žiadal preveriť na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2012 (SPOLKA JAWNA MIKULEC) a žiadosti č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2012 (FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I.).

Pri preverovaní dodania tovaru odberateľovi SPOLKA JAWNA MIKULEC poľská daňová správa v čiastočnej odpovedi doručenej správcovi dane dňa 01.07.2013, v čiastočnej odpovedi doručenej dňa 09.06.2014 a v konečnej odpovedi na žiadosť správcu dane č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXXXXXXX zo dňa 26.11.2012 uviedla, že v zdaňovacom období november 2010 boli nadobudnutia tovaru uskutočnené vo výške 13 187,00 eur a to na základe faktúry č. XXXXXX zo dňa 30.11.2010.

50. Pri preverovaní dodania tovaru odberateľovi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I. poľská daňová správa v odpovedi č. X/XXXXXXXX doručenej správcovi dane dňa 24.05.2013 na základe žiadosti č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX zo dňa 26.11.2012 potvrdila intrakomunitárne dodania v celkovej hodnote 328 803,00 eur.

Počas daňovej kontroly I. I. poskytol vysvetlenie, z ktorého vyplýva, že v mesiacoch marec, apríl, máj, jún a júl 2010 neuskutočnil intrakomunitárne dodanie tovaru pre I.. R. Y. ani od nej žiaden tovar nenadobudol. Platby boli realizované v hotovosti, a to za nadobudnutie v novembri 2010 a za uskutočnené dodávky v mesiacoch máj a jún 2010. Po ukončení daňovej kontroly I. I. predložil korekcie súhrnných výkazov za mesiace marec, apríl, máj, jún a júl 2010.

Dňa 20.06.2014 poľská daňová správa zaslala spontánnu informáciu č. AF XXXXX/XX/Maz, podľa ktorej vyššie uvedené sumy nadobudnutí sú nadhodnotené. V zdaňovacom období november 2010 poľský daňový subjekt I. I. uskutočnil nadobudnutia tovaru od slovenského daňového subjektu I.. R. Y. iba v hodnote 200 002,60 eur, a to na základe faktúr č. XXXXXXXX zo dňa 02.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 05.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 09.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 12.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 16.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 19.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 23.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 26.11.2010 ač. XXXXXXXX zo dňa 29.11.2010. Zostávajúce faktúry a to č. XXXXXXXX zo dňa 10.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 16.11.2010, č. XXXXXXXX zo dna 19.11.2010, č. XXXXXXXXzo dňa 22.11.2010, č. XXXXXXXX zo dňa 25.11.2010 a č. XXXXXXXX zo dňa 30.11.2010 obsahujú fiktívne transakcie.

Na základe uvedených kontrolných zistení I.. R. Y. v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2010 neoprávnene vykázala dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov vo výške 128 800,00 eur a rovnako neoprávnene vykázala intrakomunitárne dodanie tovaru pre odberateľa v súhrnnom výkaze za obdobie november 2010. Tým podľa správcu dane

I.. R. Y. nevzniklo v kontrolovanom zdaňovacom období právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 citovaného zákona. Z uvedeného dôvodu správca dane znížil sumu základu dane na riadku 15 a 16 daňového priznania o sumu 128 800,00 eur.

51. Správca dane s poukázaním na § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 43 ods. 1, 5, § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a s poukázaním na závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci C-I 84/05 a C-409/04 konštatoval, že k dodaniu deklarovaného tovaru v celkovej hodnote 341 989,40 eur v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov odberateľmi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I. a SPOLKA JAWNA MIKULEC v kontrolovanom zdaňovacom období november 2010 nedošlo, preto vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 03 daňového priznania celkom v sume 128 800,00 eur a rozdiel dane v riadku 04 v sume 20 564,70 eur.

52. Správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt s výsledkami daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní dňa 06.08.2015 (zápisnica č. XXXXXXXX/XXXX) a dňa 20.08.2015 mu osobne doručil protokol č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015, v ktorom zaznamenal výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január 2010, február 2010, september 2010, december 2010 a protokol č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015 spolu s výzvou č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015 na vyjadrenie sa k výsledkom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, október 2010 a november 2010.

Dňa 20.10.2015 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie daňového subjektu k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015, v ktorom navrhol vypočít svedkov a namietal vyhotovenie dvoch protokolov z vykonanej daňovej kontroly, že protokol neobsahuje žiadne zistenia poľskej daňovej správy, namietal nedostatočný preklad z poľského do slovenského jazyka, upretie práva klásť svedkovi I. I. otázky a nedostatočné vyhodnotenie dôkazov. Pripomienky a návrhy daňového subjektu boli prerokované pri ústnom pojednávaní dňa 22.09.2016 (zápisnica č. XXXXXXXXXX/XXXX). V rámci ústneho pojednávania dňa 22.09.2016 boli prijaté závery, ku ktorým sa daňový subjekt vyjadril podaním zaevidovaným u správcu dane pod číslom XXXXXXXX/XXXX zo dňa 31.10.2016. Uvedené pripomienky boli prerokované pri ústnom pojednávaní dňa 26.01.2017, z ktorého bola spísaná zápisnica č. XXXXXXXXXX/XXXX, a ktorú správca dane považoval za poslednú vo vyrubovacom konaní.

Následne správca dane vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.02.2017, ktorým daňovému subjektu I.. R. Y. vyrubil rozdiel v sume 116 231,52 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010, t. j. nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní v sume 71 450,12 eur a vyrubil daň v sume 44 781,40 eur.

53. Žalobkyňou vznesené žalobné námietky správny súd považuje za nedôvodné.

Daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočet dane bol žalobkyňou uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami upravenými v § 49 a § 51 zákona o DPH. Daňová kontrola bola správcom dane vykonávaná v nevyhnutnom rozsahu potrebnom na dosiahnutie účelu. Na preukázanie skutočne realizovaných transakcií bolo potrebné preverovanie dodávateľov z dôvodu, či došlo k dodaniu tovaru subjektom na faktúre uvedeným. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správca dane pri použití zásady voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle šetrenie a dokazovanie, z ktorého vyplýva, že daňovým dokladom, ktoré predložila žalobkyňa chýba reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobkyňa uplatnila právo na nadmerný odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobkyňou.

Podmienky upravené 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 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulované splnenie všetky 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.

54. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Podľa právneho názoru Najvyššieho súdu SR

vyssloveného v rozsudku zo dňa 30.01.2013 sp.zn. 8Sžf/9/2012 vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhuje alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby. V tejto súvislosti správny súd dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

55. Tu správny súd poukazuje na doterajšiu judikatúru NS SR v obdobných veciach, v ktorých sa zaoberal zaťaženie dôkazným bremenom daňového subjektu, konkrétne veci 6Sžfk 65/2019 z 28. februára 2022, 1Sžfk 16/2019 z 28. februára 2022, ako aj NSS SR 10Sžfk/26/2019 z 25. mája 2022, konkrétne poukazom na bod 29 a 30 tohto rozhodnutia.

56. Žalobkyňa v žalobe spochybňuje zákonnosť vykonaného dokazovania využitím inštitútov miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane aj v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a medzinárodnou výmenou informácií sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a získané informácie sú daňovému subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, k nim má právo sa vyjadrovať, navrhovať dôkazy, rovnako má právo vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Z judikatúry Súdneho dvora napr. rozsudok vo veci C-276/12 vyplýva... „právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice Rady 77/799/EHS z 19.12.1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poisťnej prémie, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20.11.2006, a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil. Smernica 77/799/ zmenená a doplnená smernicou 2006/98, neupravuje otázku, za akých podmienok môže daňovník spochybniť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani neustanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie“.

Tu správny súd argumentuje aktuálnym rozsudkom Súdneho dvora zo dňa 30. septembra 2021 vo veci C-186/20, ktorým rozhodol, že (cituje správny súd): „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 z 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 administratívneho spolupráce stanoveného týmto nariadením.

Na základe uvedeného správny súd k podstatnej námietke žalobkyne ohľadom nedodržania dĺžky daňovej kontroly s poukazom na jej niekoľkonásobné prerušenie s dôrazom na medzinárodne vyžiadané informácie považuje túto žalobnú námietku za nedôvodnú. Aj s poukazom na dôvod zrušujúceho rozsudku NS SR 10Sžfk/36/2019 zo dňa 26. januára 2021 bolo potrebné v tomto konaní sp. zn.: 2S/12/2021 vyčkať do rozhodnutia Súdneho dvora ohľadom predloženej prejudiciálnej otázky na návrh na začatie prejudiciálneho konania - Administratívna spolupráca a boj proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) - Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 - Články 10 až 12 - Výmena informácií - Daňová kontrola - Lehoty - Prerušenie daňovej kontroly v prípade výmeny informácií - Nedodržanie stanovenej lehoty pre poskytnutie informácií - Vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, vo veci C-186/20, ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 5. marca 2020 a doručený Súdnemu dvoru 29. apríla 2020, ktorý súvisí s konaním: HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky.

57. Taktiež nie je dôvodná žalobná námietka žalobkyne, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s jej námietkami uvedenými proti rozhodnutiu správcu dane, pretože podľa názoru správneho súdu uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutia. Správny súd poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci *Van de Hurk* proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí zároveň odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov pri aplikácii právnej úpravy, ktorú v danej veci použil.

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

59. Správca dane zároveň poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku a na skutočnosť, že základným predpokladom pre riadne fungovanie podnikateľského subjektu je to, že podnikateľ musí mať vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje pri výkone svojej podnikateľskej činnosti. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp.zn. 5Sžf/50/2014 zo dňa 27.januára 2015, podľa ktorého... „ sa nejedná o prenos zodpovednosti za prípadné porušenie daňovej povinnosti iného subjektu (napr. nepodanie daňového priznania, nezdržiavanie sa v sídle podnikania), jedná sa o zodpovednosť chrániť v obchodnom styku svoje záujmy v súvislosti s podnikateľským rizikom. Toto oprávňuje v obchodnom styku vyžadovať doklady preukazujúce povinnosti, ktoré má daňový subjekt kooperujúci v reťazci voči správcovi dane“.

60. Námietka žalobkyne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov je neopodstatnená. Podľa správneho súdu a ustanovenia § 63 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že rozhodnutie musí vychádzať zo stavu zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Správny súd dospel k záveru, že v súlade so zákonom postupoval žalovaný, ak napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane ako správne potvrdil. Rozhodnutia oboch správnych orgánov sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje Daňový poriadok v § 63 ods. 1 až 11, § 74 ods. 1 až 9. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite a zrozumiteľne odôvodnil. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobkyne a rozhodnutie správcu dane potvrdil. Správny súd preto žalobnú námietku vyhodnotil ako neopodstatnenú.

61. Námietka žalobkyne o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je nedôvodná. Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016 zverejnenom v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR č. 60 konštatoval, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia (ES) č. 1798/2003 zo dňa 07.10.2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 prepracované znenie). Z ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, to znamená, že do zákonom stanovenej

lehoty na vykonanie daňovej kontroly (najviac jeden rok odo dňa jej začatia v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku) sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená. K uvedenej námietke sa správny súd vyjadril v bode 55, na ktorý v plnom rozsahu poukazuje a uvedenú žalobnú námietku nepovažuje za dôvodnú.

62. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že každý daňový prípad je treba posudzovať individuálne bez paušalizovania. Napríklad v rozsudku v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 Súdny dvor EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitím je cieľ priznaný a podporovaný Smernicou 2006/112 (rozsudok Halifax zo dňa 07.12.2010, C-285/09, bod 36, zo dňa 27.10.2017 Tanoarch C-504/10 bod 50). Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Preto prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa z ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Súdny dvor v judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočňuje nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

63. Čo sa týka námietky žalobkyne, že správca dane nemohol vypracovať z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2010 dva protokoly správny súd poukazuje, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010, v ktorých zistil porušenia právnych predpisov správca dane vypracoval protokol zo dňa 20.08.2015 číslo XXXXXXXX/XXXX, ktorý zaslal žalobkyni spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V protokole č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, september a december 2010 nezistil porušenia právnych predpisov. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie nezačína a výzva sa podľa § 46 ods. 8 citovaného zákona nezasiela. Správny súd nepovažuje vydanie dvoch protokolov v tejto daňovej kontrole za porušenie príslušných ustanovení Daňového poriadku, pretože ide o dva rôzne protokoly vydané počas daňovej kontroly za rok 2010, ktoré si vôbec neodporujú.

Práve naopak, správca dane vydaním týchto protokolov naznačil daňovému subjektu - žalobkyni, v ktorom zdaňovacom období postupovala pri uplatnení práva na odpočet DPH správne a v ktorom nie. Nie je v daňovej kontrole takýto postup zaužívaný, avšak Daňový poriadok takýto postup správcu dane pri oddelení správneho a nesprávneho postupu daňového subjektu nevylučuje.

Preto správny súd pochybenie správcu dane pri vydaní dvoch protokolov za zdaňovacie obdobie roka 2010 nevidí a túto žalobnú námietku považuje za neopodstatnenú.

64. K námietke žalobkyne, že správca dane si neobstaral dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, jeho postupom došlo k porušeniu § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď neprihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo s poukazom na hodnotenie dôkazov jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti a neumožnil daňovému subjektu vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, správny súd poukazuje, že za účelom preverenia nadobudnutia tovaru od poľských daňových subjektov správca dane žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií požiadal poľskú daňovú správu o preverenie deklarovaných zdaniteľných obchodov. V odpovedi poľská daňová správa uviedla, že išlo o fiktívne transakcie. Správca dane odpoveď poľskej daňovej správy považoval za jednoznačný dôkaz a mal za to, že informácie, ktoré poskytla poľská daňová správa sú dôkazy takej váhy akoby tieto samotné informácie zabezpečil správca dane tuzemsky. Ustanovenie zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty nevyplýva povinnosť dožiadaným členským štátom predkladať jednotlivé dôkazy, podľa ktorých spracoval zaslanú informáciu na základe žiadosti daňovej správy iného členského štátu. Zároveň z obsahu administratívneho spisu správcu dane vyplýva, že správca dane umožnil dňa 18.09.2015 splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu v zmysle § 23 Daňového poriadku nazrieť do spisu v súvislosti s vyrubovacím konaním za zdaňovacie obdobia január až december 2010 a boli mu predložené k nahliadnutiu všetky doklady súvisiace s ukončenou kontrolou. Splnomocnený zástupca si mobilným telefónom vyhotovil kópie dokumentov.

65. Správca dane dôkazy uvedené v odpovediach na žiadosti o MVI podrobne a dostatočne popísal v protokole z daňovej kontroly č. XXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.08.2015, na základe ktorých neuznal

daňovému subjektu oslobodenie dane z dodania tovarov do iného členského štátu, konkrétne do Poľskej republiky pre odberateľov tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I. a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Právnym predpisom EÚ pre túto oblasť spolupráce je Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Samotné nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány členských štátov zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov. Na tento účel stanovil pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výberu daní, kontrola riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci spoločenstva a bojom proti podvodom súvisiacim s DPH. Správny súd má za to, že poľská daňová správa pri svojom preverovaní konala podľa svojich zákonných postupov. Pri preverovaní obchodných transakcií poľská daňová správa konala s oprávnenými osobami a ich vyjadrenia, ktoré sú uvedené v odpovediach sú informáciou, ktoré správca dane nespochybnil. Ide o skutočnosti, ktoré majú vplyv na dokazovanie. Odpovede poľskej daňovej správy považoval správca dane za hodnoverný a dostatočný dôkaz a vyžadované skutočnosti považuje vykonaným šetrením poľskou daňovou správou za dostatočne preukázané. Odpovede poľskej daňovej správy sú listinnými dôkazmi získanými plne zákonným postupom a tak správca dane ako i daňový subjekt nemá žiadny dôvod uvedené listinné dôkazy spochybňovať. Žalobkyňa vo svojom vyjadrení tvrdila, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Poľska, konkrétne označila šoférov motorových vozidiel, ktorý prepravu tohto tovaru v roku 2010 uskutočňovali pre žalobkyňu. Kontrolovanému daňovému subjektu boli zaslané upovedomenia o vypočutí svedkov, ktoré boli kontrolovaným daňovým subjektom prevzaté, ale na ústne pojednávanie v prípade vypočutia svedkov - šoférov sa daňový subjekt ani jeho zástupca nedostavil, kedy v zmysle § 25 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca, má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Výpovede svedkov - šoférov, ktoré jednoznačne potvrdili skutočnosť, že nebola vykonaná preprava tovaru do iného členského štátu - do Poľska správca dane považoval za ďalší hodnoverný a dostatočný dôkaz v spojitosti so skutočnosťami preukázanými poľskou daňovou správou, ktoré sú popísané v odpovediach na MVI zo dňa 09.06.2014, 24.05.2013 a následne v protokole zo dňa 20.08.2015.

66. Správny súd zdôraznil, že správca dane pri získavaní informácií od poľskej daňovej správy postupoval podľa zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Podľa § 22 citovaného zákona pri poskytovaní, požadovaní alebo prijímaní medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní na základe medzinárodnej zmluvy sa primerane postupuje podľa tohto zákona a podľa osobitného prepisu, ktorým je daňový poriadok. Podľa zákona č. 442/2012 Z.z. správca dane, ktorým je daňový úrad môže požiadať vykonanie jednotlivých úkonov pri správe daní iného vecne príslušného správcu dane, ktorým je daňový úrad, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie. V takomto prípade zistenia iného správcu nepreveruje a s výsledkami zisťovania zaobchádza tak, ako keby ich získal sám.

67. Žalobkyňa v podanom daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 vykázala dodanie tovaru s oslobodením do iného členského štátu EU podľa § 43 ods.1 zákona o DPH vo výške 128 800,00 eur a rovnako neoprávnene vykázala intrakomunitárne dodanie tovaru pre odberateľa v súhrnom výkaze za obdobie november 2010. Výsledky preverovania nepotvrdili v celom rozsahu dodanie tovaru podľa citovaného ustanovenia pre odberateľov tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, I. I. a SPOLKA JAWNA MIKULEC, nakoľko správca dane poľskej daňovej správy preukázal, že títo poľskí odberatelia nepriznali nadobudnutia vo výške uvedenej žalobkyňou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie november 2010 a preto vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 3 daňového priznania celkom v sume 128 800,00 eur a rozdiel v riadku 4 daňového priznania v sume 20 564,70 eur.

68. Podľa správneho súdu ustanovenie § 43 zákona o DPH určuje základný princíp fungovania dane pri dodaní tovaru z jedného členského štátu, ak sú na obchode zúčastnení podnikatelia - dodávateľ a odberateľ, z ktorých dodávateľ je identifikovaný pre DPH v štáte dodania tovaru a odberateľ je identifikovaný pre DPH v štáte nadobudnutia tovaru - ide o intrakomunitárne dodanie tovaru. Za intrakomunitárnu dodávku tovaru môžeme označiť len takú, ktorá je spojená s prepravou. Správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a zároveň všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, avšak odberatelia tovaru

(poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi dodávateľom (žalobkyňou) a odberateľmi, tiež prepravcovia tovarov - šoféri vypovedali, že prepravu tovaru do Poľskej republiky uskutočnili iba jedenkrát. Na základe uvedeného daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a nepreukázal, že splnil podmienky pre oslobodenie od dane pre dodaný tovar z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobkyni vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na ust. § 8 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, t. j. dňom nadobudnutia tovaru, nakoľko miesto dodania tovaru je tuzemsko.

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

70 Čo sa týka preukázania opodstatnenosti uplatnenia nároku na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie október - december 2010 za účelom preverenia prefakturácie dodania služieb od daňového subjektu Hakan glob s.r.o. správca dane správne vyhodnotil neuznanie daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., nakoľko nebolo preukázané, že skutočne došlo k dodaniu stavebných prác daňovému subjektu Hakan glob s.r.o., ktoré tvrdenie správcu dane bez akýchkoľvek pochybností vyplýva z administratívneho spisu.

71. Z obsahu administratívneho spisu zároveň vyplýva, že správca dane pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 nepochybuje závery z kontroly dane z príjmov za rok 2010, ktorých príjmy za predaj tovaru daňový subjekt uviedol v daňovom priznaní. V rámci kontroly DPH správca dane uviedol, že tieto príjmy z pohľadu DPH neboli príjmami oslobodenými v zmysle § 43, ale daňový subjekt ich mal vykázať ako príjmy v zmysle § 8 v nadväznosti na § 19 zákona o DPH. Kontrolovaný daňový subjekt v rámci vyrubovacieho konania nepreukázal, že bola splnená základná podmienka oslobodenia od dane a to, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, na že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (Slovensko). Platiteľ dane musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak ako ich deklaroval v daňovom priznaní alebo na predložených dokladoch.

72. Správny súd poukázal aj na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku.

73. Žalovaný sa podľa správneho súdu v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobkyne rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol. Návrh žalobkyne z 25.05.2022 na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ správny súd zamietol, nakoľko uvedenými otázkami sa zaoberal Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021.

74. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 S.s.p., podľa ktorých správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobkyňa v konaní úspech nemala, preto jej náhradu trov konania súd nepriznal. Žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho

úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne. Vzhľadom k tomu, že žalobkyňa mala úspech v kasačnom konaní správny súd jej právom priznal trovy kasačného konania, o ktorých správny súd rozhodne po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením súdnym úradníkom.

75. Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 S.s.p.).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 S.s.p. uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 S.s.p. sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 S.s.p.).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ S.s.p.; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 S.s.p.).