

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/9/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200076
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 05. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200076.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) Podtatranská hydina, a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpená KVASŇOVSKÝ PARTNERS ADVOKÁTI s.r.o, so sídlom Dunajská 2317/32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102305631/2017 zo dňa 06. novembra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/7/2018-79 zo dňa 22.novembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 104523243/2016 zo dňa 21.12.2016 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 271 222,52 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102305631/2017 zo dňa 06.11.2017 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Ako uviedol v odôvodnení, správny súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe, pričom vypočul právneho zástupcu žalobkyne, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, ktorý žalovaný predložil na výzvu súdu a dospel k záveru, že žaloba žalobkyne nie je dôvodná.

5. Správny súd sa pri preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane, v prvom rade musel vysporiadať so žalobnou námietkou žalobkyne, že zo strany žalovaného, ako aj správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane v daňovej kontrole mal prekročiť zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania informácií na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií správcom dane.

6. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobkyne za zdaňovacie obdobie máj 2012 začala dňa 22.04.2013.

7. Správca dane ako vyplýva z uvedeného administratívneho spisu prerušil konanie rozhodnutím zo dňa 12.11.2013 a znovu pokračoval v konaní na základe oznámenia zo dňa 02.03.2015 o pominutí dôvodov na prerušenie na základe podaných informácií o MVI dňa 26.02.2015.

8. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia všetkých obchodných transakcií, ktoré boli predmetom výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný, keďže mu neboli doručené odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

9. Správny súd neakceptoval žalobnú námietku nedodržania zákonnej lehoty pri výkone daňovej kontroly a poukázal na skutočnosť, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn.: III. ÚS 726/2016-20, v ktorom ústavný súd konštatoval nasledovné: „Argumentácia sťažovateľky opierajúca o judikovaný precedenčný právny názor však opomína jeho dôležité pozadie dané dogmatikou základných práv a slobôd. Ústavný súd totiž v odôvodnení tohto nálezu zdôraznil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov).“ Z citovanej právnej vety i časti odôvodnenia minulého nálezu je zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Naznačuje to aj podmienka vyjadrená v právnej vete analyzovaného nálezu ústavného súdu, podľa ktorej trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy. I samotnou sťažovateľkou argumentačne použitý nález ústavného súdu teda predpokladá skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje. V náleze zo dňa 29.júna 2010 bol za takú okolnosť označený subjektívny postoj kontrolovaného daňového subjektu prejavujúci sa navonok nesúčinnosťou. V sťažovateľkinej veci je síce situácia z uvedeného hľadiska v podstate ešte jednoduchšia. Medzi účastníkmi konania pred ústavným súdom totiž nie je sporné, že v období medzi začatím opakovanej daňovej kontroly (17. augusta 2009) a jej ukončením (14. februára 2012) sa vyskytol časový úsek (od 11. mája 2010 do 09. novembra 2011), počas ktorého bola sporná daňová kontrola právoplatne prerušená. Bez zreteľa na to, či prerušenie tejto daňovej kontroly rešpektovalo skutočnú predstavu zákonodarcu vyjadrenú v tom čase v nie celkom jednoznačnej legálnej formulácii podmienok prerušenia daňového konania (i daňovej kontroly) ústavný súd zdôrazňuje, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od sťažovateľky práve tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jej základných práv a slobôd. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov

správca dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“ Ďalej ústavný súd konštatoval, že práve zákonnosť protokolu z opakovanej daňovej kontroly bola v konaní o žalobe sťažovateľky podstatným determinantom kvality žalovaných postupov i rozhodnutí správca dane i finančného riaditeľstva. Samotné prerušenie daňovej kontroly takýto význam pre súdny prieskum žalovaného postupu a rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa názoru ústavného súdu z uvedených dôvodov nemalo. Len marginálne tu ústavný súd dodáva, že prieskum zákonnosti sťažovateľkou kritizovaného prerušenia daňovej kontroly, ktorý by vykazoval reálnu ústavnoprávnu dimenziu, by prichádzal do úvahy v iných typoch konania v správnom súdnictve (ochrana pred nečinnosťou správca dane)... Ešte raz ústavný súd zdôrazňuje, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavné právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku a preto nie sú samy osebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

10. S dôrazom na obsah vyššie uvedeného uznesenia ÚS SR správny súd aj v tomto prípade dodáva, že pokiaľ bola žalobkyňa toho názoru, že zo strany správca dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohla sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobkyne vykonané nebolo. Správny súd je toho názoru, že zo strany správca dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobkyne a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a námietku žalobkyne ohľadom nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly považuje za nedôvodnú.

11. Správny súd naopak uviedol, že nie je pravdou, že z MVI správca dane dospel iba k záveru, že poštové zásielky pri spoločnosti MIRBES nie sú preberané a nereagujú na žiadosti o predloženie dokladov, pretože počas prerušenia konania v čase od 22.11.2013 do 26.02.2015 došlo k viacerým dožiadaniam správca dane o MVI zahraničných daňových subjektov z Poľska, ako aj z Českej republiky. Správny súd poukázal v tejto časti na žiadosti správca dane z 03.10.2013 ohľadom spoločnosti CEDROB S.A. a odpoveď na ňu, ďalej na žiadosť o MVI z 13.10.2014 ohľadom spoločnosti BESKID 1Sp. z o.o. v Likwidacji a odpoveď na ňu z 24.10.2014, ďalej na žiadosť z 25.09.2013 o MVI ohľadom spoločnosti SPÓLKA JAWNA MIKULEC a odpoveď zo dňa na základe žiadosti z 23.09.2013 ohľadom spoločnosti Loius Dreyfus Comodities Polska Sp. z o.o. a odpovedí na ňu z 05.12.2013 ohľadom spoločnosti OKREGOWA SPÓLDZIELNA MLECZARSKA W GIZYCKU a odpoveď na ňu zo dňa 29.10.2013. Nahliadnutím do spisov správca dane z 28.05.2015 sa oboznámil správca dane s odpoveďou na MVI z 18.02.2014.

12. Taktiež ohľadom daňového subjektu KOVÁŘ plus s.r.o. za účelom preverenia splnenia podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane na základe faktúr od odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola doručená správa na základe žiadosti o MVI dňa 02.05.2015 odpoveď poľskej daňovej správy. Daňová kontrola bola správcom dane dňa 12.11.2013 rozhodnutím č. 9712402/5/5059396/2013/Mis prerušená odo dňa do 26.02.2015 kedy pominuli dôvody na prerušenie daňovej kontroly. Odôvodnenie správca dane zložitou dožiadaných informácií bolo podľa názoru správneho súdu na mieste vzhľadom na rozsah a počet dožiadaní a zo strany správca dane v tomto prípade nešlo ani o neúčelnosť postupu, ani o poškodenie práv žalobkyne v daňovej kontrole.

13. Dĺžka daňovej kontroly bola tak ovplyvnená objektívnymi skutočnosťami, za ktoré bezpochyby považuje správny súd vyžiadanie predmetných MVI. Neobstojí námietka žalobkyne, že správca dane porušil ustanovenie o maximálnej dĺžke konania a zásadu primeranosti a zákonnosti pri správe daní. Podľa názoru správneho súdu práve naopak za účelom dodržania zásady zákonnosti vykonal uvedený postup pri dožiadaní MVI za účelom náležitého zistenia skutkového stavu veci. Týmto svojím postupom v žiadnom smere neporušil subjektívne práva žalobkyne, pričom o všetkých výsledkoch zistených na základe MVI informoval správca dane daňový subjekt, pričom postupoval podľa uvedených ustanovení daňového poriadku.

14. Ako uviedol správny súd, podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku bola daňová kontrola prerušená od 22.11.2013 do 26.02.2015, počas ktorej zákonné lehoty neplynuli a protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený dňa 17.06.2015. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola trvala menej ako jeden rok, teda v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku, preto túto námietku považoval správny súd za nedôvodnú.

15. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného ďalej správny súd zistil, že žalobkyňa bola oboznamovaná so skutočnosťami, ktoré sú predmetom preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo strany správcu dane a to v prvom rade doručeným rozhodnutím o prerušení kontroly zo dňa 12.11.2013, v ktorom jej správca dane oznámil dôvod prerušenia daňovej kontroly. Pri ústnom pojednávaní, z ktorého správca dane vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 123213/2015 zo dňa 25.03.2015, bol kontrolovaný daňový subjekt oboznámený s doterajšími výsledkami zistení získanými správcom dane pri výkone daňovej kontroly, od miestne príslušných správcov dane a zo súčinnosti so štátnymi orgánmi a inými subjektmi. Daňový subjekt sa k zisteniam správcu dane vyjadril písomne listom zo dňa 10.04.2015. Na základe zisteného skutkového stavu vyhotovil správca dane za zdaňovacie obdobia január 2012 až jún 2012 a august až október 2012 protokol z daňovej kontroly č. 20383538/2015 zo dňa 17.06.2015, ktorý spolu s výzvou č. 20383876/2015 zo dňa na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil dňa 03.07.2015 kontrolovanému daňovému subjektu. Daňový subjekt podal v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku dňa 26.08.2015 svoje vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly č. 20383538/2015 zo dňa 17.06.2015. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením žalobkyne, že správca dane bol nečinný a zabránil jej uplatniť si práva vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, pretože tak, ako to vyplýva z vyššie uvedených skutočností, toto právo žalobkyňa riadne využila a vyjadrovala sa k skutočnostiam, na ktoré bola správcom dane písomne vyzvaná. Tvrdenie žalobkyne, že žiadnym spôsobom nebola informovaná zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach, je preto z tohto dôvodu účelové.

16. Podľa názoru správneho súdu uvedeného v odôvodnení rozsudku je nesporné, že pre uznanie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon o DPH) v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu je podstatným dôkazom doklad o preprave, na ktorom adresát potvrdzuje prijatie tovaru v inom členskom štáte. V prípade dane z pridanej hodnoty nepostačuje iba formálne preukázať splnenie týchto podmienok, ale je dôležité, aby daňový subjekt preukázal, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pritom súd argumentuje judikatúrou ESD konkrétne rozsudkom C - 409/04 (Teleos), z ktorého vyplýva, že dodávateľ musí riadne a dôveryhodne preukázať splnenie základných podmienok nevyhnutných na účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v rámci Spoločenstva, musí prijať všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Naopak, dôkazné bremeno nesie aj správca dane, ktorý musí dôkladne preveriť všetky základné podmienky na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva. Ak má správca dane pochybnosti o vyššie uvedenej obchodnej transakcii, pričom na to existujú dôvody hodné osobitného zreteľa, je v jeho právomoci, aby počas daňovej kontroly riadne a dôkladne preveril, a to najmä či v danom prípade reálne išlo o intrakomunitárne dodanie, či tovar fyzicky opustil tuzemsko, čo v danom prípade správca dane aj vykonal. Správca dane v predmetnom konaní dôsledne preveril sporné dodania tovaru jednak vyžiadanimi MVI od poľskej daňovej správy, ako aj preverením výkonu činnosti spoločností podieľajúcich sa na týchto intrakomunitárnych obchodoch (spoločnosť žalobcu a spoločnosť Mirbes, s.r.o.).

17. Z uvedeného dokazovania mal súd za bezpochyby preukázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov, pretože nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť. V deklarovaných obchodoch vystupovali ako nárazník. Vystavovanie faktúr v mene daňového subjektu Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Deklarované obchody s daňovým subjektom Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. mali len jediný účel - znižovanie daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o., a v takom prípade sú deklarované obchody poznačené podvodom. Spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. mali v reťazcoch intrakomunitárnych nadobudnutí tovaru postavenie účelovo vytvoreného nárazníka, ktorý reálne nevykonával ekonomickú činnosť. Ich úlohou bolo vystavenie

faktúr za dodanie tovaru v tuzemsku, na základe ktorých bolo kontrolovaným platiteľom Podtatranská hydina a.s. vykonané odpočítanie dane. Zistené skutočnosti pritom preukazujú, že daňový subjekt Podtatranská hydina a.s. mal vedomosť o transakciách poznačených podvodom a priamo sa na nich podieľal tým, že dojednával a vykonával obchodné transakcie v mene inej spoločnosti, t. j. spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o., ktoré boli za týmto účelom umelo vytvorené. Kontrolovaný daňový subjekt preukázateľne vedel o obchodných transakciách medzi spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. a vyššie uvedenými zahraničnými dodávateľmi (o čom svedčia dôkazy - objednávanie tovaru za spoločnosť Mirbes, s.r.o. V. Q., členom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., sprostredkovanie obchodov V. W. K., v tom čase predsedom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s., dispozičné právo V. W. K. na účty dodávateľa Mirbes, s.r.o., ktoré bolo v priebehu roku 2012 touto osobou využívané k výberu hotovostí z účtov, vystavovanie účtovných dokladov za spoločnosť Mirbes, s.r.o. zamestnancami kontrolovaného platiteľa, nahlasovanie zásielok do elektronického systému „Zásielky“ za Mirbes, s.r.o. kontrolovaným platiteľom, resp. zamestnancami spoločnosti Podtatranská hydina a.s.), pretože ich sám organizoval, dával pokyny dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že on sám je skutočným odberateľom tovaru, a aj o skutočnosti, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. sú len umelým článkom obchodného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu pre spoločnosť Podtatranská hydina a.s. Daňová výhoda u kontrolovaného platiteľa Podtatranská hydina a.s. spočívala v podobe odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. ako nárazníkových spoločností, pričom táto daň nebola do štátneho rozpočtu nikdy odvedená.

18. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora (tretia komora) v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL), z ktorých vyplýva, že v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má sa článok 17 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty, vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej týmto platiteľom dane. Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

19. Na základe uvedených zistení, vykonaného dokazovania a po zhodnotení všetkých dôkazov a rozhodujúcich skutočností bolo preukázané, že platiteľ dane Podtatranská hydina a.s. si v kontrolovanom zdaňovacom období máj 2012 neoprávnene odpočítal daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr vystavených v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Týmto postupom porušil ustanovenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože daňový subjekt - Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. nikdy nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci, a preto následne nemohlo kontrolovanému platiteľovi Podtatranskej hydiny a.s. vzniknúť právo na odpočítanie dane v sume 108 364,71 eur z dodania tovaru spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a v sume 162 587,81 eur z dodania tovaru spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s.r.o. Žalobkyňa vyhotovila odberateľské faktúry, avšak nepriznala DPH z uvedených faktúr, čím porušila vyššie uvedené citované ustanovenia zákona o DPH.

20. Správny súd poukázal na skutočnosť, že správca dane zaslal dožiadanie Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy v Poprade zo dňa 25.09.2013 podľa § 26 ods. 7 Daňového poriadku o oznámenie, či žalobkyni boli vydané v mesiacoch január - jún, august - október 2012 certifikáty na vývoz živých zvierat a na aké množstvo. Správny súd argumentoval tým, že daňové orgány v odôvodnení rozhodnutí netvrdili, že certifikát považujú za výlučný dôkaz na splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Žalobkyňa však predložením certifikátov spochybnila formálne deklarovanie dodávky tovaru pre dodávateľa spoločnosť Mirbes, s.r.o. a pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC. Pokiaľ žalobkyňa poukazuje na odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, je potrebné poukázať na to, že v odpovedi na medzinárodnú výmenu informácií podanej poľskou daňovou správou je zrejmé, že tovar bol prepravovaný spoločnosťou BESKID, ktorá znášala aj náklady na prepravu hydiny do Poľskej republiky, čo potvrdil aj sám daňový subjekt BESKID pri medzinárodnej výmene informácií,

keď uviedol, že prepravu tovaru sám zabezpečoval a znášal aj náklady na prepravu. Z uvedeného vyplýva, že certifikát nebol výlučným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH ale bol jedným z dôkazov, ktorý spochybnil, že dodávka tovaru pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC sa uskutočnila tak, ako ju deklarovala žalobkyňa predloženými dokladmi.

21. Z dožiadania Regionálnej a veterinárnej správy Košice - mesto mali daňové orgány preukázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. do kontaktu s tovarom priamo neprichádzala, je uvedená na sprievodných dokladoch k tovaru iba ako príjemca.

22. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. žalobkyňa tvrdila, že všetky informácie a dôkazy, ktoré správca dane získal v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj v rámci výziev a dožiadaní, preukazujú, že tieto spoločnosti boli v kontrolovanom období máj 2012 existujúcimi subjektmi, boli registrované ako platiteľ DPH s prideleným identifikačným číslom pre DPH a boli súčasťou obchodných vzťahov. Nesúhlasila teda s tvrdením, že tieto spoločnosti nevykonávali reálnu hospodársku činnosť, pričom poukázala na názor Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp, že nekontaktnosť dodávateľa tovaru sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť a nadobudol právo s predmetným tovarom nakladať ako vlastníak.

23. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že žalovaný ako aj správca dane odôvodňovali svoj postup a rozhodnutia výlučne tým, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. sú nekontaktné. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa ekonomickej činnosti týchto spoločností v čase realizovania dodávky tovaru a ako vyplýva z odpovedí na dožiadanie v prípade spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o., Košice správca dane zistil, že jej jediným spoločníkom a konateľom je od 23.10.2012 T. M., V. XXXX/X, W. X - E., ktorý je však nekontaktný, na uvedenej adrese je neznámy, nevlastní žiadny byt, nemá zriadenú schránku na doručovanie a poštu a je na zastupovanie spoločnosti využívaný ako vhodný biely kôň. V období od 20.05.2011 - 16.08.2011 bola jediným spoločníkom tejto spoločnosti P. V., V. X, K., ktorá bola zároveň aj jej konateľkou v tomto období. Od 17.08.2011 do 22.10.2012 bol konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti T. B., A. Q. L. X, B. XXXX, V..

24. Podľa odpovede na medzinárodnú výmenu informácií za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. konala B. W. a V. W. K., ktorí boli zamestnancami spoločnosti Podtatranská hydina a.s. V. W. K. ako štatutár tejto spoločnosti musel vedieť o obchodných tokoch jednotlivých komodít, a teda vedel a mal vedieť, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. ako subjekt reálne neexistujúci v skutočnosti nevykonáva hospodársku činnosť.

25. V prípade spoločnosti Mirbes, s.r.o. správca dane preveroval túto spoločnosť formou dožiadania č. 9712402/5/1746921 zo dňa 06.05.2013, kde z odpovedí na toto dožiadanie zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, na adrese podľa obchodného registra nesídlí, nie je tam žiadna prevádzka ani kancelária a nie je tam vykonávaná reálna ekonomická činnosť spoločnosti. Za mesiac máj 2012 podala táto spoločnosť daňové priznanie, v ktorom vykázala daňovú povinnosť v minimálnej výške. Tento daňový subjekt vykazuje veľké obraty na vstupe a výstupe, ale výsledkom je nízka daňová povinnosť. Odborom boja proti podvodom FR bola správcovi dane postúpená informácia č. 5/46228632/13 zo dňa 14.10.2013, z ktorej vyplýva, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. na adrese Popradská 66 reálne žiadne kancelárske priestory nevyužívala a nemala tam zriadenú poštovú schránku. Poštu preberala pani W. a následne, keď si adresát poštu nevyzdvihol, odovzdávala ju späť poštovej doručovateľke. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. mala založené tri účty v bankách, pričom zakladateľom a disponentom týchto účtov bola p. P. V. a v prípade dvoch účtov aj V. W. K., štatutárny zástupca žalobkyne. Ďalej vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. si správca zadovážil ďalší dôkaz a to z Okresného súdu Košice I., ktorý mu bol doručený dňa 12.02.2015, ktorý obsahoval návrh na zrušenie tejto obchodnej spoločnosti zo dňa 07.08.2012, ktorý na Okresný súd Košice I. podal konateľ spoločnosti Mirbes, s.r.o. W. T.. V tomto návrhu konateľ uviedol, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti sú zrušené, spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelných ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt. Spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I. riadnu individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné

obdobia nasledujúce po sebe a to v rokoch 2010 a 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f/ Obchodného zákonníka. Na dôkaz, že nemá žiaden majetok, predložil potvrdenie o zrušení účtov spoločnosti Mirbes, s.r.o., z čoho jednoznačne vyplýva, že v mesiaci máj 2012 spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.

26. Správny súd sa nestotožnil ani s žalobnou námietkou žalobkyne, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpoveďami P. V., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporné, že žalovaný ako i správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadávali s vykonaným dokazovaním a to aj s výsluchom svedkyne P. V.. Z obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trvala žalobkyňa a to vykonanie vypočutia svedka P. V.. Správca dane aj žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch P. V. dňa 15.10.2013 a 02.07.2015, keď v prvom rade konštatovali, že dňa 15.10.2013 P. V. vypovedala ako svedkyňa vo vzťahu k daňovému subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Zápisnicu o výsluchu si zaobstaral správca dane ako jeden z dôkazov. Podrobne popisali obsah výpovede P. V. dňa 02.07.2015 zo zápisnice č. 20452768/2015, ktorú aj vyhodnotili správcom dane a žalovaným bolo konštatované, že po vykonaní vypočutia P. V. nemali pochybnosti o vykonaných dôkazoch, ktoré preukazovali, že P. V. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru. V priebehu daňovej kontroly získal správca dane dostatok dôkazov a informácií, ktoré preukázali závery správcu dane a na výpovede P. V. prihliadal ako na všetko, čo v rámci konania vyšlo najavo s dôrazom na ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

27. Z vykonaného dokazovania odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že s dodávateľmi konal V. W. K. a V. Q. (zamestnanec a štatutárny zástupca žalobkyne). Preukázaná bola aj skutočnosť, že V. W. K. mal dispozičné právo k účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o., čo p. K. pri ústnom pojednávaní dňa 08.03.2016 neuviedol. Generálnu plnú moc a plnú moc pre V. Q. vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. P. V. aj napriek výzve správcu dane nepredložila, tieto naopak predložila žalobkyňa spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 30.04.2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia P. V. ako aj žalobkyne, pričom po vyhodnotení všetkých už vyššie uvedených skutočností dospeli k záveru, že P. V. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru, s čím sa správny súd stotožnil v celom rozsahu. Výsluch P. V. nebol jediným, ale jedným z množstva dôkazov na preukázanie uvedeného záveru.

28. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že žalovaný ako aj správca dane odôvodňovali svoj postup a rozhodnutia výlučne tým, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. je nekontaktná. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti v čase realizovania dodávky tovaru. V čase vydania protokolu ešte nedisponoval správca dane postúpenými informáciami ohľadom výpovedí P. V. z 02.07.2015 a 25.09.2015, tieto boli predložené až vo vyrubovacom konaní a s týmito sa vysporiadal žalovaný.

29. K námietke žalobkyne ohľadom vykonania výpovede svedkyne P. V. zo dňa 15.10.2013 s dôrazom na ustanovenie § 25 Daňového poriadku, správny súd vyhodnotením zistených skutočností dospel k záveru, že správca dane pri zabezpečovaní výsluchu P. V. ako svedka konal v súlade s daňovým poriadkom a o každom úkone žalobkyňu riadne a bezodkladne upovedomil. Podľa názoru súdu ani opakovanie výsluchu P. V. by neprivedilo pre žalobkyňu priaznivejšie rozhodnutie a to s prihliadnutím na výsledky rozsiahleho dokazovania správcu dane.

30. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 Správneho súdneho poriadku.

III.

Konanie na kasačnom súde

31. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

32. Sťažovateľka v rozsiahlej kasačnej sťažnosti namietala, že krajský súd sa napriek radu vytýkaných procesných pochybení zamerlal primárne na predložené dôkazy svedčiace v neprospech žalobkyne. Taktiež namietala skutočnosť, že nie je jasné, z akého dôvodu navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky správny súd nezohľadnil v procese rozhodovania predmetnej veci a ako sa s nimi v procesnom postupe vyrovnal. Podľa názoru sťažovateľky tieto námietky zakladali dôvod na zrušenie rozhodnutí z dôvodu nepreskúmateľnosti.

33. Sťažovateľka tiež namietala, že po celý čas súdneho konania nebol predmetom konania ňou namietaný vadný procesný postup. Nezákonné rozhodnutie bolo postavené na nezákonnom dôkaze a rozhodnutie obsahovalo len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany správcu dane a žalovaného. Nie je pravdou tvrdenie súdu, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetného tovaru, Vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj spočiatku zo strany p. P. V.. V tejto súvislosti poukázala sťažovateľka na taký zaujatý postup súdu, v rámci ktorého pri osobe p. P. V. prevzal len tú výpoveď, ktorá svedčila v neprospech sťažovateľky, pričom na zvyšné ani len okrajovo neprihliadol a nevysporiadal sa s nimi. Sťažovateľka taktiež poukazovala na aktívnu činnosť p. P. V. ako obchodného zástupcu obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. ešte aj v priebehu roka 2013. (Poukázala na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 ako i rozsudok NS ČR sp. zn. 5Asf/131/2004 týkajúci sa otázky rozloženia dôkazného bremena)

34. Ďalšie námietky sa týkali predložených certifikátov zo strany sťažovateľky a tým spochybnenia formálneho deklarovania dodávky tovaru od dodávateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o.. Sťažovateľka dôrazne namietala skutočnosť a poukazovala na absurditu záverov žalovaného a správcu dane, nakoľko zo žiadneho právneho prepisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty.

35. Sťažovateľka citovala európsku judikatúru (najmä rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-255/02 Halifax, C-162/07 Ampliscientifica a Amplifin, C-425/06 Part Service, C-277/09 RBS Deutschland Holdinds, C- 439/04 a C-440/04 - Kittel,). Uviedla, že závery Súdneho dvora EÚ uvedené vo vyššie citovaných rozsudkoch sú aplikovateľné aj v predmetnej veci. Sťažovateľka pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázala svoj nárok na odpočet DPH a krajský súd v procese svojho rozhodovania neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol konštatovania, ktoré sú v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

36. Sťažovateľka vo svojej kasačnej sťažnosti namietala samotný podklad v zákone a ústave pokiaľ ide o vykonanú daňovú kontrolu. Podľa jej názoru bola vedená nanajvýš svojvoľne. Samotný Protokol je nezákonným podkladom celého daňového konania a nemožno naň prihliadať. Absencia dôvodu, účelu alebo akéhokoľvek podnetu pre začatie výkonu daňovej kontroly správcom dane je teda vadou konania bez možnosti dodatočnej nápravy, ktorá má za následok nezákonnosť takto vedenej daňovej kontroly a je nevyhnutné, aby bolo rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného na takomto nezákonnom podklade súdom zrušené. V tejto súvislosti poukázala na nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008.

37. Sťažovateľka poukázala na skutočnosť, že zo strany správcu dane boli vykonané kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli zo strany správcu dane vyselektované tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností zo strany sťažovateľky pri preukazovaní nároku na odpočet DPH na základe uskutočneného zdaniteľného plnenia. Vo vzťahu k sťažovateľke neboli riadne preukázané žiadne skutočnosti, ktoré by rozporovali jej nárok na odpočet DPH vo vzťahu k realizovanému zdaniteľnému obchodu, rovnako neboli navrhnuté žiadne konkrétne dokumenty na dodatočné predloženie za účelom zadováženia podkladu pre rozhodnutie o určení rozdielu platiteľovi dane z pridanej hodnoty. Správca dane neprihliadol na všetky dôkazy predložené, prípadne označené zo strany sťažovateľky. S takýmto pochybením sa nevysporiadal ani žalovaný a ani súd. Správca dane, žalovaný a krajský súd na základe predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mala sťažovateľka úmyselne zúčastňovať na obchodoch poznačených podvodom. Namietala spôsob vyhodnocovania dôkazov voľnou úvahou a tvrdila, že rozhodnutia vychádzali z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

38. Ďalej v kasačnej sťažnosti sťažovateľka upozornila na skutočnosť, že správne orgány posudzovali a v podstate hľadeli na sťažovateľku voči ktorej je vedená daňová kontrola, ako na subjekt vinný zo spáchania podvodného konania v oblasti plnenia si svojich daňových povinností bez toho, aby o jej vine bolo právoplatne rozhodnuté príslušným orgánom v súlade s právnymi predpismi. Správca dane, žalovaný ako i krajský súd celkom zjavne opomenuli zásadu trestného konania, ktorou je prezumpcia neviny. Z uvedeného dôvodu je podľa názoru sťažovateľky namieste vysloviť pochybnosti o nestrannosti a nezáujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti.

39. Opakovane namietala, že v rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím súd postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti.

40. Podľa názoru sťažovateľky súd sa nevenoval otázke dĺžky daňovej kontroly. 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, a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Správca dane a žalovaný v odôvodnení rozhodnutí nijakým spôsobom nevysvetlili, alebo nepreukázali takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty.

41. Takisto podľa názoru sťažovateľky prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Z obsahu administratívneho spisu nie je preukázané, že by sťažovateľka so správcom dane nespoupracovala, resp. že by nebola poskytla primeranú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok, ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní a s prihliadnutím na absenciu odôvodnenia medzinárodnej výmeny informácií je rozhodnutie nepreskúmateľné.

42. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s argumentáciou sťažovateľky sa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ako aj vo svojom vyjadrení v žalobe. Na svojich záveroch trvá. Žalovaný sa stotožnil s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky sťažovateľky považuje za neopodstatnené. Navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

43. Najvyšší súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu uznesením sp. zn. 2Sžfk/9/2019 zo dňa 08.07.2020 prerušil konanie o kasačnej sťažnosti až do právoplatného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie o prejudiciálnych otázkach predložených v konaní vedenom pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

44. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 2Sžfk/19/2019. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

45. Uznesením sp. zn. 2Sžfk/9/2019 zo dňa 28.02.2022 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol o pokračovaní v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/7/2018-79 zo dňa 22.11.2018.

46. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola

podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

47. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 271 222,52 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

48. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

49. Podľa § 61 ods.1 písm. b) Daňového poriadku správca dane daňové konanie môže preveriť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

50. Podľa § 61 ods.4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

51. Podľa § 61 ods.5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

52. Podľa § 464 ods.1 S.s.p. 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.

53. Senát 2S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol v obdobnej veci rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/65/2019 dňa 28.02.2022, na ktorého odôvodnenie senát 1S poukazuje, a s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje.

24. Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sa dajú rozdeliť do viacerých okruhov. Sťažovateľ najprv tvrdil, že krajský súd v napadnutých rozsudkoch neuvádzal vlastné úvahy, a neodpovedal na jeho podstatné námietky. Rozsudky dokonca považoval za nepreskúmateľné. Ďalej mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, najmä pokiaľ išlo o rozloženie dôkazného bremena a jeho unesenie; táto námietka sa týkala aj posúdenia postupu žalovaného a správcu dane, osobitne pokiaľ ide o priebeh daňovej kontroly a jej prerušenia. Napokon sa sťažovateľ domáhal záveru, že krajský súd nerešpektoval aplikovateľnú skoršiu judikatúru.

25. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ síce podal rozsiahle kasačné sťažnosti, ale ich obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdenými vecami až zjavne nesúvisiaci (napríklad citácie zo Správneho poriadku). Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi ponosami sťažovateľa,

že sa jeho námietkami nezaoberal správny súd. 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. To isté sa týka aj všeobecného konštatovania o nedostatočne zistenom skutkovom stave či nezaoberaní sa dôkazmi. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok krajského súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 S.s.p.). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudkov krajského súdu, ktorý sa aj napriek vágnosti a nekonkrétosti samotných žalôb zodpovedne venoval všetkým žalobným bodom.

26. V sťažnostných bodoch uvedených vyššie v bode 18, ktoré neboli obsahom žaloby, videl kasačný súd neprípustnú novotu (§ 439 ods. 3 písm. b/ S.s.p.), preto im ani nevenoval bližšiu pozornosť. Kasačný súd len poznamenáva, že reakcia správneho súdu na námietky proti vyhodnoteniam svedeckých výpovedí svedkyne V. sa mu javí ako primeraná a zrozumiteľná.

27. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa namietaného nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd tak ako krajský súd upozorňuje na rozhodnutie správca dane z 12.11.2013, ktorým podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku prerušil predmetnú daňovú kontrolu odo dňa 22.11.2013 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 za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly. Listom z 26.02.2015 oznámil správca dane daňovému subjektu, že prerušená daňová kontrola pokračovala dňom 26.02.2015, 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 prejednávacom prípade 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 v napadnutom rozsudku 1 (body 57-59) a v napadnutom rozsudku 2 (body 57-75), s ktorými sa kasačný súd stotožňuje.

28. 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 30.09.2021, ECLI:EU:C:2021:786, pričom rozhodovanie o tejto prejudiciálnej otázke bolo aj dôvodom prerušenia konania v súdených veciach. Súdny dvor Európskej únie dal na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky odpoveď: „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.“ Kasačný súd odkazuje na tento výklad nariadenia, ktorý považuje za záväzný z dôvodu príslušnej právomoci Súdneho dvora. 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. Kasačný súd preto nevidí ani dôvod iniciovať ďalšie konanie o prejudiciálnych otázkach, ako to navrhol sťažovateľ, keď výklad Súdneho dvora je dostatočným základom na posúdenie dotknutého sťažnostného bodu.

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 „náravníka“, 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.

33. Kasačný súd teda uzatvára, že ho sťažnostné body nepresvedčili o nezákonnosti napadnutých rozsudkov, preto konštatuje, že kasačné sťažnosti boli nedôvodné a bolo ich treba zamietnuť.

54. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

55. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

56. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.