

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/34/2018  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8017200005  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 03. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8017200005.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): HYDINA SK s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, IČO: 46 645 454, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 2317/32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2016 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018, takto

### rozhodol:

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

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

Návrh na prerušenie konania o kasačnej sťažnosti zo dňa 4. októbra 2021 sa **z a m i e t a**.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2016 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 v spojení s § 168 S.s.p. tak, že náhradu trov účastníkom konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi určil za zdaňovacie obdobie december 2013 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 174 699,33 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 4 780,97 € a vyrubil daň v sume 169 918,36 €.

3. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Prešov začal dňa 21. marca 2014 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013 na základe oznámenia zo dňa 10. marca 2014. Žalobca si v zdaňovacom období december 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodania bravčových polovičiek, bravčových výrezov, bravčových vnútorností a hovädzích štvrtí z faktúr č. 2013090254-2013090258, 2013090261-2013090263, 2013090265, 2013090265/1-2013090269,

2013090271, 2013090273-2013090278, 2013090281-2013090303 od dodávateľa ARGUS Plus spol. s.r.o., v celkovej hodnote 1 048 195,99 €, z toho DPH v sume 174 699,33 €. Za účelom preverenia deklarovaného zdaniteľného obchodu správca dane zaslal miestne príslušnému správcovi dane dodávateľa ARGUS Plus spol. s.r.o. Daňovému úradu Bratislava dožiadanie zo dňa 1. apríla 2014, ktorý v odpovedi uviedol, že na adrese spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. sa nachádza budova s umiestnenými poštovými schránkami spoločnosti, však stránka spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. tam nebola umiestnená, čo potvrdil aj informátor. Zamestnanci správcu dane predvolali daňový subjekt na ústne pojednávanie na deň 14. mája 2014 a 2. júna 2014, avšak predvolaný daňový subjekt sa v uvedených termínoch nedostavil. Správca dane zistil, že ARGUS Plus spol. s.r.o. v podanom daňovom priznaní za december 2013 v riadku 03 priznal 960 782,28 €, v riadku 04: 192 156,46 €, v riadku 07: 628 510,81 € a v riadku 23: 189 141,28 €. Výzvou zo dňa 11. apríla 2014 správca dane požiadal Národnú diaľničnú spoločnosť (NDS) o poskytnutie informácie o vozidlách registrovaných v elektronickom mýtnom systéme za mesiac december 2013, ktorých evidenčné čísla presne uviedol, a tiež o poskytnutie informácie, kto uzatváral zmluvy na palubnú jednotku. Podľa odpovede zo dňa 12. mája 2014 Národná diaľničná spoločnosť uviedla, ktoré vozidlá boli registrované v elektronickom systéme v období od 1. decembra 2013 do 31. decembra 2013. Zároveň uviedla, že vozidlá s evidenčným číslom GA402SL, KGC2L91, KNS36178, KNT4P36, KW06VH, SD76838 v elektronickom mýtnom systéme neboli zaregistrované a neexistuje záznam o pohybe týchto vozidiel po vymedzených úsekoch ciest. Vozidlo KNTJF10 v elektronickom mýtnom systéme zaregistrované nebolo, ale v období od 1. decembra 2013 do 31. decembra 2013 bolo zaznamenané kontrolnými bránami.

4. Správca dane predvolaním zo dňa 17. júna 2014 predvolal na výsluch svedka U. I. a túto skutočnosť oznámil žalobcovi upovedomením o vypočutí svedka zo dňa 17. júna 2014. Ústne pojednávanie sa uskutočnilo dňa 21. júla 2014 za prítomnosti JUDr. O. T., splnomocneného zástupcu svedka, no bez prítomnosti zástupcu žalobcu. Svedok U. I. uviedol, že za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. konal ako konateľ alebo prokurista a v roku 2013 mohol konať len on za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o.. Táto spoločnosť v roku 2013 nemala zamestnancov a hlavným predmetom jej činnosti keď bol prokuristom alebo konateľom bol nákup a predaj hlavne potravinárskych komodít (bravčové, hovädzie mäso, krmoviny, vnútornosti atď.). So spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. obchodoval v mesiacoch november a december 2013 a bola jeho hlavným odberateľom, podobne ako spoločnosť Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Pri obchodných rokovaniach spoločnosť HYDINA SK s.r.o. zastupovala MVDr. G. D., ktorá je konateľkou spoločnosti a MVDr. Z. D. je jej manžel. On to všetko riadil, aj keď k spoločnosti HYDINA SK s.r.o. nemá právny vzťah. K nadviazaniu obchodných vzťahov so spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. došlo v Kežmarku a prvá zmluva bola uzatvorená s MVDr. Z. D. a ostatné s MVDr. G. D.. Predmetom obchodných vzťahov so spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. bol predaj bravčového a hovädzieho mäsa, chladená hydina a vnútornosti, pričom bola uzatvorená rámcová zmluva o objeme, komodite a cene, ktorú za spoločnosť HYDINA SK s.r.o. podpísala MVDr. D.. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. nakupovala tovar od poľských obchodníkov, boli to firmy z Katovic, avšak ich názvy si svedok U. I. nepamätal. K nadviazaniu obchodných vzťahov ARGUS Plus spol. s.r.o. s poľskými dodávateľmi došlo v Košiciach, kde bola uzatvorená prvá zmluva s dodávateľom, ktorý ponúkol prvý obchod. Následne oslovil MVDr. Z. D., pretože len on bol schopný odoberať také množstvo tovaru. Tovar bol naložený v Poľsku a šiel priamo až po vykládku tovaru. Prepravu nakúpeného tovaru zabezpečovali dodávatelia, náklady na prepravu tovaru boli v cene tovaru za prepravu, neboli vystavené žiadne faktúry. Vlastníkom tovaru v Poľskej republike pri predaji spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. bola spoločnosť podľa predložených dokumentov. V čase prepravy vlastníkom uvedeného tovaru bol poľský dodávateľ a spoločnosť HYDINA SK s.r.o. sa oficiálne stala vlastníkom tovaru po vyložení z kamiónu a zväžení v spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a po zaplatení. Neoficiálne mohla manipulovať s tovarom ihneď po vyložení tovaru. Podľa svedka U. I. spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. bola vlastníkom tovaru pri vykládke v spoločnosti Podtatranská hydina a.s., keď bol tovar vyložený, odkontrolovaný a vyhotovená faktúra. Preprava tovaru, ktorý bol nakúpený spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. skončila v Kežmarku, v sklade daňového subjektu Podtatranská hydina a.s.. Pri vykládke tovaru za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. bol U. I. a za spoločnosť HYDINA SK s.r.o. majsterka rozrábky p. D. alebo nejaká blondína. Podľa vyjadrenia U. I. spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. tovar nakúpila za účelom obchodovania, nie ako konečný spotrebiteľ. Mäso bolo ďalej dodané spoločnostiam HYDINA SK s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a Podtatranská hydina a.s.. Kontrolu kvantity a kvality spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. ako nadobúdateľ tovaru vykonala tak, že každý jeden druh mal medzinárodný certifikát kvality mäsa. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. nevlastnila ani nemala v prenájme skladové priestory. Preprava tovaru vždy končila v sklade spoločnosti Podtatranská hydina

a.s. v Kežmarku. Pôvod tovaru bol uvedený v CMR. Za tovar bolo zaplatené len bankovým prevodom. Nadobudnutie tovaru za konkrétne zdaňovacie obdobie spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. uviedla v daňových priznaniach a všetky faktúry za mesiace november 2013 a december 2013 vyhotovil on - U. I.. Účtovníctvo spoločnosti v čase, keď bol konateľom spoločnosti viedol on, mal externú ekonómku, ktorej meno si nepamätá, bola mu doporučená. Keď bol prokurista, všetky doklady odovzdával konateľovi spoločnosti. Za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. nemá k dispozícii žiadne účtovné doklady, boli odovzdané konateľovi spoločnosti O. Z.. O tom, kde má skončiť preprava tovaru rozhodovala konateľka spoločnosti HYDINA SK s.r.o. a on (U. I.) potom vyhotovil faktúry. MVDr. Z. D. mal na všetkých dodávateľov spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. telefónne kontakty. V rámci nadštandardných vzťahov sa mohol MVDr. D. a MVDr. D. priamo nakontaktovať s dodávateľmi ARGUS Plus spol. s.r.o. a mohli dohodnúť, kde sa má tovar vyložiť. Mali od zástupcu spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. určité ústne právomoci. On nebol pri každej vykládke, preto je možné, že CMR nepodpísal.

5. Výzvou zo dňa 19. júna 2014 požiadal správca dane Regionálnu veterinárnu a potravinovú správu Poprad (ďalej len RVaPS) o poskytnutie informácií o dovoze produktov živočíšneho pôvodu z EÚ za obdobie november 2013 a december 2013 s miestom vykládky Kežmarok pre spoločnosti HYDINA SK s.r.o., Podtatranská hydina a.s., HYDINA SLOVNESKO s.r.o. a BEST MEAT s.r.o.. Okrem uvedeného správca dane výzvou zo dňa 19. júna 2014 požiadal RVaPS Zvolen o poskytnutie informácií o dovoze produktov živočíšneho pôvodu z EÚ s miestom vykládky v Kežmarku za obdobie november 2013 a december 2013 pre spoločnosť POZANA MÄSO s.r.o. Zvolen. Taktiež vyzval Prezídium Policajného zboru SR k súčinnosti spočívajúcej v poskytnutí informácií a kópií písomností týkajúcich sa daňového subjektu ARGUS Plus spol. s.r.o. Dňa 29. júla 2015 bola správcovi dane e-mailom postúpená priebežná odpoveď na žiadosť o vykonanie miestneho zisťovania zo dňa 1. októbra 2014 a odpoveď na žiadosť o vykonanie miestneho zisťovania zo dňa 26. novembra 2014, v ktorých sa uvádza, že správca dane dňa 30. septembra 2014 vykonal miestne zisťovanie za účelom preverenia sídla spoločnosti a predloženia dokladov spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. Na adrese sídla spoločnosti sa nachádza administratívna budova, na budove vo vstupnej hale a na schránkach sa nikde nenachádzalo označenie daňového subjektu, boli navštívené aj tri spoločnosti, ktoré v danej budove prenajímajú priestory, pričom v spoločnosti Ratio s.r.o. Bratislava sa vyjadrili, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. mala s nimi uzatvorenú nájomnú zmluvu do 31. marca 2014. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti Ratio s.r.o. spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. neplnila svoje záväzky a nemá vedomosť, kde sa presťahovala. Dňa 1. októbra 2014 bolo zaslané daňovému subjektu ARGUS Plus spol. s.r.o. predvolanie. Zásielka nebola riadne doručená, vrátila sa správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Dňa 3. novembra 2014 zaslal správca dane opakované predvolanie a táto zásielka bola správcovi dane vrátená s poznámkou „adresát neznámy“. Keďže daňový subjekt nemá podľa výpisu z Obchodného registra konateľa, správca dane nemá s kým ďalej konať.

6. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 21. júla 2014 správca dane požiadal o preverenie zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. a Wojciech Franczak, Sobieskiego 31/6, 34-480 Jablonka, IČ DPH PL7351517034. Okrem uvedeného žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 21. júla 2014 správca dane žiadal preveriť zdaniteľné obchody medzi spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. a spoločnosťou ZAKLADY MIESNE „TUR“ J.K.J. TOPORKIEWICZ SPÓLKA JAWNA, Kobylec 230, 32-740 Lapanów, IČ DPH PL 7371005107. Taktiež žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 21. júla 2014 správca dane požiadal o preverenie zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. s daňovým subjektom Stanislaw Biela, Staré Bystré 370A, 34-407 Ciche, IČ DPH PL7350003534. Napokon žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 21. júla 2014 správca dane požiadal o preverenie zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou „MAS“ SPOLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, Rybnicka 42, 43-190 Mikolow, IČ DPH PL6340134429 a spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. Z odpovedí vyplynulo, že tovar bol vykladaný v spoločnostiach HYDINA SK s.r.o. Kežmarok, resp. POZANA MÄSO s.r.o., Budča 422.

7. Výzvou zo dňa 27. marca 2015 požiadal správca dane RVaPS Zvolen o poskytnutie všetkých relevantných podkladov v súvislosti s obchodnými aktivitami spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. za mesiac november 2013 a december 2013. Správca dane taktiež zistil, že v mýtnom systéme za december 2013 boli vygenerované mýtné transakcie motorovými vozidlami KBC19JE, KBC24226, KNS44822, KNS66343, KNT8P66, KNTGG59, KNTJF14/KNTJS93, KOL32X8, PPL1Y80, SZA29007,

WPR43901, WPR43902, WSKAJ07. Pre ostatné preverované vozidlá neboli vygenerované žiadne mýtné transakcie a dané vozidlá nevyužívali vymedzené úseky ciest prostredníctvom tzv. „ticketingu“.

8. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 8. apríla 2015 správca dane požiadal o vypočítanie ako svedka maďarského občana O. Z., bytom B. A. J. X, A. XXXX A., ktorý bol v období od 25. novembra 2013 do 30. apríla 2014 konateľom a spoločníkom spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o.. Maďarská daňová správa zaslala predvolanie na uvedenú adresu, ale predvolanie sa vrátilo s poznámkou „presťahovaný“. O. Z. má registrovanú inú adresu, a to XXX W. S. A. XXXX. Bolo zaslané predvolanie aj na túto adresu, no ani toto predvolanie nebolo úspešné.

9. Výzvou zo dňa 6. júla 2015 požiadal správca dane Československú obchodnú banku (ČSOB) a.s. o poskytnutie informácie o účte č. XXXXXXXXXXX/XXXX za mesiac november a december 2013. Súčasťou odpovede zo dňa 17. júla 2015 boli kópie dokumentov. Z výpisov z tohto účtu za mesiac november a december 2013 vyplýva, že spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. prichádzali platby iba od spoločnosti HYDINA SK s.r.o. a boli realizované platby pre spoločnosť FHU Export Import STB, MAS Sp. z.o.o., PPHU BIELA Stanislaw Biela a ZAKLADY MIESNE „TUR“. Účet bol založený ku dňu 18. júla 2013 a zrušený ku dňu 1. júna 2014 U. I., ktorý je jediným disponentom účtu. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. mala v čase od 3. decembra 2013 do 1. júna 2014 v ČSOB a.s. otvorený aj účet č. 4019211412/7500, preto správca dane výzvou zo dňa 7. augusta 2015 požiadal ČSOB a.s. o poskytnutie informácií o tomto účte. Z odpovede zo dňa 17. augusta 2015 vyplýva, že majiteľom tohto účtu je spoločnosť FeMa Trade s.r.o. - účet bol otvorený dňa 28. apríla 2014 a uzavretý dňa 1. júla 2014, disponentom od 27. júna 2014 do 11. septembra 2014 bol U. I. a od 11. septembra 2014 Y. J. a O. E., majiteľom účtu č. XXXXXXXXXXX/XXXX bola spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., dátum otvorenia 18. júla 2013, dátum uzatvorenia 2. júna 2014 a majiteľom účtu č. XXXXXXXXXXX/XXXX bolo spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., dátum otvorenia 3. decembra 2013, dátum uzatvorenia 2. júna 2014. Prílohou odpovede sú výpisu z uvedených účtov za rok 2014.

10. Správcovi dane boli dané veci postúpené z Finančného riaditeľstva SR informácie a dokumenty zo dňa 13. marca 2015 z Ministerstva vnútra SR, Prezídia Policajného zboru SR, Národnej kriminálnej agentúry, a to žiadosť Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR zo dňa 14. októbra 2014 o poskytnutie podkladov a informácií o obchodných spoločnostiach ARGUS Plus spol. s.r.o. a HYDINA SK s.r.o.. Z odpovede RVaPS Poprad č. 2340/2014 zo dňa 4. februára 2015 vyplýva, že od roku 2012 neboli uvádzaným subjektom vydané žiadne certifikáty na vykonávanie podnikateľskej činnosti a za príjemcu ARGUS Plus spol. s.r.o. do elektronického systému zásielky hydínového mäsa pre príjemcov v mieste určenia Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, nahlasovala pani Z., sekretárka MVDr. Z. D., predsedu predstavenstva a pre príjemcov v mieste určenia HYDINA SK s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok zásielky hovädzieho mäsa a bravčového mäsa nahlasovala Bc. D. D., majsterka rozrábky v zastúpení.

11. Daňový subjekt pri výkone daňovej kontroly k faktúram za nákup mäsa a mäsových výrobkov predložil aj medzinárodné nákladné listy (CMR). Porovnaním údajov na faktúrach, medzinárodných nákladných listoch a dokladoch, ktoré správca dane získal v súčinnosti so štátnymi orgánmi a inými subjektmi (dožiadania, výzvy, žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, informácií od Prezídia PZ SR, Národnej kriminálnej agentúry) boli zistené pri zdaniteľných obchodoch deklarovaných faktúrami č. 2013090201 až č. 2013090254 až č. 2013090258, č. 2013090261 až č. 2013090263, č. 2013090265 až č. 2013090269, č. 2013090271, č. 2013090273 až č. 2013090278, č. 2013090281 až č. 2013090287 rozdiely, z ktorých nebolo zrejmé, kedy bol skutočne tovar dodaný, kde má skončiť preprava tovaru, nie je zaznamenaný pohyb na území SR, medzinárodný nákladný list (CMR) nie je očíslovaný, rozdielne množstvo tovaru, neuvedený prepravca ani motorové vozidlo, ktorým bola vykonaná preprava.

12. Z kontrolných zistení, ktoré boli zistené pri výkone daňovej kontroly správca dane poukázal na to, že dňa 17. októbra 2013 spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. zmenila sídlo spoločnosti z Garbiarskej 2, Košice na Drieňovú 34, Bratislava, pričom uvedená spoločnosť ešte v novembri 2013 vyhotovovala faktúry pre spoločnosť HYDINA SK s.r.o. okrem faktúr č. 2013090246, č. 2013090247, č. 2013090249, č. 2013090250, č. 2013090251, č. 2013090253/1, č. 2013090253 ako ARGUS Plus spol. s.r.o., Garbiarska 2, Košice. Túto adresu uvádzajú na faktúrach aj poľskí dodávatelia, okrem faktúr vyhotovených dodávateľom R. L. č. EX/18/2013/11, č. EX/20/2013/11, č. EX/22/2013/11. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. je nekontaktná, na adrese, na ktorej má uvedené sídlo sa preukázateľne nezdržiava.

13. Dňa 30. apríla 2014 došlo k zmene údajov v Obchodnom registri, došlo k výmazu konateľa a prokuristu spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. bez toho, aby bol zapísaný nový konateľ. Jediným spoločníkom sa stala spoločnosť JIT LLC PIONEER Av. 1712/Ste. 5282, CHEYENNE WY (Wyoming) USA 820 01 Spojené štáty americké. U. I., bývalý prokurista spoločnosti sa vyjadril, že nemá žiadne doklady spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., pretože boli odovzdané O. Z., konateľovi spoločnosti. O tomto tvrdení však nepredložil žiaden dôkaz. Pri prevode obchodného podielu uvedenú spoločnosť zastupoval O. U. J., bytom A., L. D. X, A., a to len na základe ním podpísaného čestného prehlásenia, ktoré ho oprávňuje konať v mene tejto spoločnosti. U. I. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. je sprostredkovateľom obchodu a vlastníkom tovaru v čase prepravy boli poľskí dodávatelia. Tovar bol prepravený priamo do skladu HYDINA SK s.r.o., kde sa vlastníkom tovaru stala spoločnosť HYDINA SK s.r.o.. MVDr. G. D., konateľka spoločnosti HYDINA SK s.r.o. alebo jej manžel MVDr. Z. D., ktorý rokoval v mene spoločnosti HYDINA SK s.r.o. určovali, kde má skončiť preprava tovaru. MVDr. Z. D. poznal dodávateľov spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., mal na nich telefonický kontakt a dokonca s nimi rokoval, kde majú tovar vyložiť. Tovar bol prepravený od poľských dodávateľov priamo do skladu spoločnosti HYDINA SK s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok, pričom fakturácia bola medzi poľskými dodávateľmi, spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. a spoločnosťou HYDINA SK s.r.o., resp. od poľských dodávateľov do skladu spoločnosti POZANA MÄSO s.r.o., Budča, pričom fakturácia bola medzi poľskými dodávateľmi, spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o., spoločnosťou HYDINA SK s.r.o., spoločnosťou BEST MEAT s.r.o. a spoločnosťou POZANA MÄSO s.r.o. a za spoločnosť BEST MEAT s.r.o. konal MVDr. Z. D..

14. O. Z., ktorý bol v období od 25. novembra 2013 do 30. apríla 2014 konateľom a spoločníkom spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. je nekontaktný. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. od 30. apríla 2014 nemá konateľa a nespĺňa podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti. Od apríla 2014 nepodáva daňové priznania, preto Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 9101302/5/223250/2015 zo dňa 29. januára 2015 jej zrušil registráciu pre daň z pridanej hodnoty. Na dani z príjmov právnickej osoby naposledy podala daňové priznanie za rok 2012 od roku 2013 daňové priznanie nepodáva a za rok 2013 nepodala ani žiadne hlásenia na dane zo závislej činnosti.

15. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. nahlásila RVaPS Poprad za obdobie november a december 2013 46 zásielok bravčového a hovädzieho mäsa v celkovom objeme 563 635,65 kg s miestom určenia HYDINA SK s.r.o., Slavkovská cesta 54, Kežmarok a RVaPS Zvolen za obdobie november a december 2013 nenahlásila žiadne dodávky produktov živočíšneho pôvodu z EÚ s miestom určenia POZANA MÄSO s.r.o.. V decembri 2013 bolo nahlásených 25 zásielok bravčového a hovädzieho mäsa v celkovom objeme 328 903 kg s miestom určenia HYDINA SK s.r.o., pričom z faktúr a medzinárodných nákladných listov vyplýva, že bolo uskutočnených 40 zásielok bravčového a hovädzieho mäsa v celkovom objeme 275 143,76 kg s miestom určenia HYDINA SK s.r.o.. Z faktúr a medzinárodných nákladných listov ďalej vyplýva, že s miestom určenia POZANA MÄSO s.r.o. boli uskutočnené 4 zásielky bravčového a hovädzieho mäsa v celkovom objeme 80 787,40 kg. V hláseniach, ktoré podávala elektronicky spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. je deklarované, že tovar pochádza z Poľska, Nemecka, Belgicka, pričom U. I. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že pôvod tovaru je uvedený na CMR (medzinárodných nákladných listoch), a to je Poľsko. Za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. do elektronického systému zásielky nahlasovali osoby v postavení mimo spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. (pani Z. - sekretárka MVDr. Z. D., predsedu predstavenstva Podtatranská hydina a.s. a Bc. D. D. - majsterka rozrábky v zastúpení, zamestnankyňa spoločnosti HYDINA SK s.r.o.).

16. Správca dane poukázal aj na rozporné vyjadrenia R. L. a U. I., kde prebiehali rokovania o obchodoch na spochybnenie prepravy tovaru preverením údajov cez mýtny systém, že U. I. nemal informácie o tom, že tovar pochádzal z Belgicka, na rozporné vyjadrenia S. I. o platbách za mäso a na rozporné vyjadrenia o tom, kto preberal tovar na mieste z vykládky, a že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2013 neuvádza trojstranný obchod. Vykonané dokazovanie a uvedené dôkazy podľa správca dane preukazujú, že kontrolovaný daňový subjekt v zdaňovacom období december 2013 deklaruje dodanie tovaru od dodávateľa ARGUS Plus spol. s.r.o. k čomu ako dôkaz predložil CMR, ktoré nespĺňajú povinné náležitosti v zmysle Dohovoru č. 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve o medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR), pretože v 14 prípadoch predložené CMR neobsahujú dátum prevzatia tovaru a tým sa stali nedôveryhodnými. Na CMR, na ktorých nie sú uvedené poradové čísla a chýba dátum dodania tovaru, v 5 prípadoch je uvedené miesto

vyloženia tovaru na adrese POZANA MÄSO s.r.o., Budča 422 a prevzatie tovaru potvrdené spoločnosťou POZANA MÄSO s.r.o., Pribinova 176, Zvolen. Predložené CMR a faktúry sú vo vzájomnom rozpore, neodrážajú verne skutočnosť a nie sú v súlade ani s hláseniami v systéme evidencie zásielok RVaPS. Systém evidencie zásielok na RVaPS je vedený elektronickou formou na portáli Štátnej veterinárnej a potravinovej správy. V odôvodnení rozhodnutia správcu dane v tabuľke č. 3 sú uvedené nahlásené zásielky zo strany spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. s miestom určenia HYDINA SK, s.r.o., Kežmarok, avšak nie sú nahlásené žiadne zásielky z miestom určenia POZANA MÄSO s.r.o., Pribinova 176, Zvolen, resp. Budča 422.

17. Správca dane argumentoval, že k deklaroványm zdaniteľným obchodom v zmysle dodávateľských faktúr vyhotovených v mene spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. sa vyjadril vo svedeckej výpovedi v zápisnici zo dňa 21. júla 2014 prokurista a vtedajší konateľ U. I., pričom uviedol skutočnosti, ktoré sú v rozpore s predloženými dokladmi zo strany kontrolovaného daňového subjektu, z čoho je zrejmé, že nemá zodpovedajúce informácie o deklarováných zdaniteľných obchodoch ARGUS Plus spol. s.r.o. ako konateľ spoločnosti, a že deklarované obchody v mene uvedenej spoločnosti, ktoré boli súčasťou obchodného reťazca boli poznačené podvodom, pretože si nepamätá názvy poľských dodávateľov, s ktorými podľa jeho vyjadrenia uzatváral zmluvy za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o.. Miesto, kde došlo k nadviazaniu obchodných vzťahov s poľskými dodávateľmi uvádza Košice, že pri obchodných jednaniach so spoločnosťou HYDINA SK s.r.o. okrem konateľky MVDr. G. D. vystupoval MVDr. Z. D., ktorý však za spoločnosť v tom čase nekonal, ani ju nezastupoval. Ďalej U. I. uviedol, že spoločnosť HYDINA SK s.r.o. sa stala vlastníkom tovaru dodávaného poľskými dodávateľmi po príchode do spoločnosti Podtatranská hydina a.s., že preprava tovaru vždy skončila v spoločnosti Podtatranská hydina a.s. v Kežmarku a za tovar platila spoločnosť len bankovými prevodmi, pritom podľa odpovedi na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií bolo platené aj v hotovosti, nemá žiadnu vedomosť, že za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. bol objednávaný a dodaný tovar priamo do spoločnosti POZANA MÄSO s.r.o., Zvolen, nemá vedomosť, ani v daňovom priznaní nie sú uvedené údaje o trojstrannom obchode, k pôvodu mäsa z Belgicka nevedel nič uviesť, žiadne zo svojich tvrdení uvádzaných v svedeckej výpovedi nie je schopný preukázať, pretože doklady odovzdal konateľovi spoločnosti. Správca dane dôvodil, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. deklaruje uskutočnenie zdaniteľných obchodov vyhotovenými dodávateľskými faktúrami s daňou z pridanej hodnoty pre odberateľa HYDINA SK s.r.o. a tiež pre ďalšie spoločnosti vzájomne, personálne a ekonomicky prepojené, a to spoločnosť spomínaná vo svedeckej výpovedi U. I. Podtatranská hydina a.s.. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. deklaruje v podaných daňových priznaniach dodanie tovaru v tuzemsku a nadobudnutie tovaru z iného členského štátu a odpočítanie dane, no údaje uvedené v daňových priznaniach, ako i vyjadrenia Ivana Blažu v svedeckej výpovedi však nie je schopná preukázať, pretože účtovné doklady boli odovzdané konateľovi O. Z.. Zmenou konateľov, ukončením činnosti prokuristu a ukončením funkcie konateľa O. Z., spoločnosť je momentálne bez konateľa, čo je účelovo vytvorený stav dôkaznej núdze. Zodpovednosť za podvod v reťazi sa účelovo presúva na ARGUS Plus spol. s.r.o.. Konateľ O. Z. je osoba s trvalým pobytom v Maďarsku a podľa odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií neprevzal zásielky, na vypočutie sa nedostavil, nepodarilo sa preukázať, za akých okolností sa stal konateľom uvedenej spoločnosti, a či o tejto skutočnosti má vôbec vedomosť. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nebola skutočným podnikateľským subjektom v zmysle Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne, podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku, v jej mene boli predložené daňové priznania za účelom deklarácie zdaniteľných obchodov, avšak zároveň sa spoločnosť správala tak, aby údaje o zdaniteľných obchodoch v nich uvedené nemohli byť nikdy preukázané. Spoločnosť nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 vôbec, posledné daňové priznanie na tejto dani bolo podané za rok 2012 napriek tomu, že daňové priznania na dani z pridanej hodnoty boli podávané do apríla 2014 a boli v nich deklarované uskutočnené zdaniteľné obchody. O porušovaní zákona o DPH daňovým subjektom ARGUS Plus spol. s.r.o. svedčí aj fakt, že uvedenému daňovému subjektu bola ku dňu 28. februára 2015 ukončená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty. Správca dane poukázal, že obchodný podiel spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. bol dňa 30. apríla 2014 prevedený na jediného spoločníka JIT LLC PIONEER AV 1712/Ste.5282 CHEYENNE WY (Wyoming) USA na základe čestného prehlásenia a pri prevode obchodného podielu uvedenú spoločnosť zastupoval O. U. J., a to len na základe ním podpísaného čestného prehlásenia, ktoré ho oprávňuje konať v mene tejto spoločnosti, pričom v čase prevádzania spoločenského podielu mala spoločnosť zapísaná konateľa O. Z.. Napriek tomu, že spoločenský podiel bol prevedený na základe čestného prehlásenia, svedok U.

I. tvrdil správcovi dane, že všetky doklady odovzdal bývalému konateľovi O. Z., čo však nepreukázal žiadnymi dôkazmi. O. Z. nebol zo strany maďarskej daňovej správy nájdený a nebola zabezpečená jeho výpoveď.

18. Zo zabezpečených dôkazov podľa správcu dane vyplýva, že za spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. obchody dojednávali osoby majúce vzťah k spoločnostiam, ktoré v skutočnosti boli odberateľmi uvedeného tovaru (HYDINA SK s.r.o.), ktoré sú personálne aj ekonomicky prepojené. V danom prípade spoločnosť HYDINA SK s.r.o. v skutočnosti využila dodávateľské faktúry na účely uplatnenia odpočítania dane na vstupe, na ktoré by v prípade, že by vystupovala ako nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu nemala zákonný nárok. Keďže pri výkone daňovej kontroly bolo dokázané, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru, nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a zároveň spoločnosť HYDINA SK s.r.o. nemá podľa § 49 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z nákupu tovaru. Keďže kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SK s.r.o. nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, správca dane mu neuznal odpočítanie dane na základe faktúr vyhotovených spoločnosťou ARGUS Plus spol. s.r.o. v sume 174 699,33 €. S výsledkami daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013 bol daňový subjekt (žalobca) oboznámený pri ústnom pojednávaní dňa 21. augusta 2015 (zápisnica č. 20705192/2015) a písomným oboznámením č. 20942753/2015 zo dňa 6. októbra 2015. Žalobca nepodal k uvedeným zisteniam žiadne vyjadrenie. Z daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 21243180/2015 zo dňa 16. novembra 2015 a na základe výzvy č. 21266738/2015 zo dňa 19. novembra 2015 bol žalobca vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca sa v zákonom stanovenej lehote vyjadril podaním zo dňa 2. februára 2016. Dňa 9. marca 2016 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, ktorého hlavným predmetom bolo pojednávanie o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu zo dňa 16. novembra 2015. Správca dane sa v rámci ústneho pojednávania zaoberal všetkými pripomienkami a návrhmi daňového subjektu, ktoré sú uvedené v jeho vyjadrení zo dňa 2. februára 2016. Daňový subjekt (žalobca) v rámci ústneho pojednávania požiadal o 15 dňovú lehotu na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v zápisnici. Vyjadrenie bolo správcovi dane doručené dňa 24. marca 2016. Dňa 20. mája 2016 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, ktorého hlavným predmetom bolo pojednávanie o priebehu a o výsledkoch dokazovania na základe vyjadrenia sa k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 9. marca 2016 v súvislosti s vyrubovacím konaním za zdaňovacie obdobie december 2013. Žalobca vo svojich vyjadreniach nepredložil také relevantné dôkazy, na základe ktorých by správca dane usúdil, že je potrebné vykonať ďalšie dokazovanie o vyrubovacom konaní, preto zápisnica zo dňa 9. marca 2016 č. 103191626/2016 je považovaná za poslednú zápisnicu spísanú vo vyrubovacom konaní. Následne správca dane rozhodnutím zo dňa 30. mája 2016 určil daňovému subjektu HYDINA SK s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2013 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 174 699,33 €.

19. Krajský súd poukázal na to, že podmienky upravené v § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH majú hmotnoprávnú povahu a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Pri výkone daňovej kontroly správcovi dane bolo dokázané, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a zároveň žalobca nemá podľa § 49 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z nákupu tovaru. Kontrolou uvedených dokladov v spojitosti so všetkými vykonanými dôkazmi bolo zamestnancami správcu dane poverenými výkonom daňovej kontroly zistené, že žalobca nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v zdaňovacom období december 2013 bol dodaný tovar od spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o. v zmysle predložených faktúr. Skutočnosť, že faktúry mali požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nich uvedené odrážali aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Žalobca predkladal správcovi dane listinné doklady, dodávateľské faktúry, ktorými dôvodil, že k dodaniu tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa ARGUS Plus spol. s.r.o. došlo, ale šetrením správcu dane sa deklarovaná skutočnosť nepotvrdila. Spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013 preukázateľne nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, reálne nenadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastníkom a následne nemohla tovar ani dodávať ďalším zdaniteľným osobám. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulované splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t.j. vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti,

príčom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Krajský súd poukázal aj na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp.zn. 8Sžf/9/2012 zo dňa 30. januára 2013 a sp.zn. 5Sžf/50/2014 zo dňa 27. januára 2015. Taktiež dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II. ÚS 784/2015 zo dňa 2. decembra 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.

20. Žalobca zároveň spochybňoval zákonnosť vykonaného dokazovania využitím inštitútov miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane aj v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, 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.

21. Námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov posúdil správny súd ako nedôvodnú. Poukázal na to, že vyrubovacie konanie je súčasťou daňového konania, pričom rozhodnutie spĺňa kritéria v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Konštatoval, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, 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.

22. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia zaoberal aj námietkou žalobcu o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorú vzniesol právny zástupca žalobcu na pojednávaní. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.3Sžf/46/2015 zo dňa 27. júla 2016 a uviedol, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že kontrola trvala 293 dní, čo je v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku. 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) sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená.

23. Záverom dal správny súd do pozornosti ust. § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka a uviedol, že je nelogické, aby žalobca kupoval tovar tzv. sprostredkovane cez spoločnosť ARGUS Plus spol. s r.o. ak má sám kontakty na dodávateľov mäsa v Poľskej republike a zaplatil vyššiu cenu za tovar vrátene dokladov na dopravu. 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. júna 2012 Súdny dvor EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, 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. októbra 2017 Tanoarch C-504/10 bod 50).

24. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Vyslovil názor, že krajský súd mal pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného podobne posúdiť otázku, či daňovými orgánmi vykonané dôkazy, z ktorých v predmetnej veci vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému dospeli a rovnako či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu však uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodiť a s takýmto odôvodnením sa stotožniť. V súvislosti s tvrdením krajského súdu o personálno-ekonomickom prepojení s dodávateľom ARGUS Plus, s.r.o. poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5Afs/60/2017, z ktorého vyplýva, že takéto zistenie neumožňuje prijať samo o sebe záver o podvodnom konaní. Nestotožnil sa ani so záverom krajského súdu, že pri výkone daňovej kontroly bolo dokázané, že spoločnosť ARGUS Plus, s.r.o., ktorá bola uvedená na faktúrach ako dodávateľ tovaru, nebola vlastníkom tovaru a nevznikla jej daňová povinnosť z dodania tovaru podľa § 19 zákona o DPH. Sťažovateľ mal za to, že otázka preukázania tejto skutočnosti je nanajvýš sporná. Vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj zo strany p. U. I., ktoré skutočností deklarované

sťažovateľom potvrdil. V časti preukázania dôkazného bremena sťažovateľ opätovne poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva, že na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú povinnosť správca dane. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Uvedené závery napokon vyplývajú aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5Afs/131/2004. Sťažovateľ trval na tom, že v zmysle zákona o DPH mal povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-563/11 a uviedol, že v podmienkach Slovenskej republiky platí autonómia vôle podnikateľov a je len na nich, cez ktorého dodávateľa sa rozhodnú prevádzkovať svoju podnikateľskú činnosť. Obchodný partner ARGUS Plus, s.r.o. bola spoločnosť, ktorá započala spoločné obchodovanie, bola súčinná v rámci celého reťazca a zabezpečovala i logistiku. Je zjavné ako si krajský súd v odôvodnení rozhodnutia protirečí, keď uznal, že doprava bola v cene tovaru a táto bola uhradená zo strany partnera sťažovateľa, čím boli splnené podmienky pre odpočet dane v zmysle zákona o DPH. Unesenie dôkazného bremena, ktoré bolo od sťažovateľa požadované je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž sťažovateľa, ale tiež vzbudzuje podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti sa účelovo vyberajú len tie skutočnosti, ktoré spochybňujú reálne prijatie, alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Mal za to, že z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-146/05 vyplýva, že členským štátom je umožnené prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, tieto opatrenia sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu dane z pridanej hodnoty pričom táto zásada vyžaduje, aby oslobodenie od dane bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality, boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Ďalej uviedol, že za východiskový dôkaz pritom správca dane označil certifikáty pre obchod vo vnútri spoločenstva a záznamy NDS. V rámci daňového konania boli okrem týchto dôkazov k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v rozhodnutiach daňových orgánov vyhodnotenú. Pochybné je tiež vyhodnocovanie ekonomickej neaktivity obchodného partnera sťažovateľa, ktoré je v časovom nesúlade so zdaňovacím obdobím. Krajskému súdu taktiež vytykal, že na nevysporiadal s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. V tejto spojitosti dal do pozornosti viaceré rozhodnutia napr. vo veciach C-204/13, C-368/06, C-37/95, C-255/02, C-162/07, C-425/06, C-277/09 a iné. Podľa sťažovateľa je nutné upozorniť na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie svedčiace v prospech nároku daňového subjektu na odpočet DPH, ktoré sa týkajú dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany daňových orgánov. Nevysporiadanie sa s týmito požiadavkami zo strany vnútroštátnych orgánov spochybňuje zákonnosť ich postupu. S prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-439/04 a C-440/04 dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH uplatnenej týmto platiteľom, pokiaľ nebol daňový podvod spáchaný samotným platiteľom dane. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie pritom vyplýva, že ak subjekt prijme rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom, musí mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení a na svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Sťažovateľ vyslovil názor, že vedená daňová kontrola nemala podklad v zákone a Ústave SR a bola vedená svojvoľne, pričom absentoval tu dôvod a účel daňovej kontroly. Taktiež mal za to, že i zmiznutie účtovníctva nahlásené daňovým subjektom nie je trestným činom, ale takýto stav je nutné riešiť určeným dane podľa pomôcok. Daňové orgány nevykonali dokazovanie v potrebnom rozsahu, resp. ho vykonali tak, aby vzbudili dojem o tom, že sťažovateľ nespĺnil zákonom stanovené podmienky na odpočet DPH. Poukázal aj na ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, ktoré nebolo zo strany daňových orgánov rešpektované. Daňovým orgánom v nadväznosti na to vytykal prekročenie medzí zákonom dovolenej správnej úvahy, keď pristúpili k hodnoteniu dôkazov bez toho, aby odstránili rozpory v získaných dôkazoch. Rovnako namietal i porušenie povinnosti spoľahlivo, presne a úplne zistiť skutočný stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov taktiež vyplýva, že na sťažovateľa nahliadali ako na právoplatne odsúdeného páchatela daňového trestného činu. Poukázal aj na porušenie princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií. Záverom požiadal kasačný súd o priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti, ktorú žiadosť odôvodnil hrozbou závažnej ujmy, značnej hospodárskej a finančnej škody, ktoré budú predstavovať nenapraviteľný následok.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti vyslovil názor, že v rámci daňovej kontroly boli obstarané dostatočné dôkazy pre prijatie svojho záveru a z jeho strany nebol zistený postup v rozpore s právnymi predpismi. K námietkam sťažovateľa týkajúcim sa neodôvodneného prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa v neprimeranom rozsahu žalovaný uviedol, že správca dane kontrolnými zisteniami jednoznačne preukázal úlohu daňového subjektu ARGUS Plus, spol. s r.o. v obchodnom reťazci medzi poľskými dodávateľmi a sťažovateľom. Poukazoval na viaceré nezrovnalosti, ktoré boli zistené pri výkone daňovej kontroly, napr. niektoré CMR neobsahovali poradové číslo, na rozpory v údajoch o mieste vyloženia tovaru, nenahlásenie zásielok produktov živočíšneho pôvodu v zmysle zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách, uskutočňovanie zdaniteľných obchodov pre personálne a ekonomicky prepojené daňové subjekty, absencia účtovných dokladov daňového subjektu ARGUS Plus, spol. s r.o., prenášanie zodpovednosti za deklarované obchody na uvedený daňový subjekt a pod. Uvedené skutočnosti boli podľa žalovaného dostatočným dôvodom na vyslovenie záveru, že dodávateľ ARGUS Plus, spol. s r.o., ktorý bol uvedený na faktúrach nebol vlastníkom tovaru, resp. mu nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH z dodania tovaru a sťažovateľovi tak nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Daňové orgány taktiež dostatočne preukázali účasť sťažovateľa na podvodnom konaní spočívajúcom v odpočítaní DPH bez jednoznačne preukázaného prijatého zdaniteľného obchodu označeným dodávateľom. Táto skutočnosť bola podložená aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Nestotožnil sa ani s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nakoľko táto bola prerušená v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku vo väzbe na Nariadenie Rady č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010.

26. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

28. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2016 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov č. 103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku sťažovateľovi určil za zdaňovacie obdobie december 2013 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 174 699,33 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 4 780,97 € a vyrubil daň v sume 169 918,36 € s odôvodnením, že sťažovateľ nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nebolo preukázané dodanie bravčových polovičiek, bravčových výrezov, bravčových vnútorností a hovädzích štvrtí z faktúr č. 2013090254-2013090258, 2013090261-2013090263, 2013090265, 2013090265/1-2013090269, 2013090271, 2013090273-2013090278, 2013090281-2013090303 od dodávateľa ARGUS Plus spol. s r.o., v celkovej hodnote 1 048 195,99 €, z toho DPH v sume 174 699,33 €.

29. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom v inom súdnom preskúmaní konaní pod sp.zn. 2S/3/2017, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp.zn. 6Sžfk/27/2018. V konaní vedenom pod sp.zn. 2S/3/2017 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom č.k. 2S/3/2017-209 zo dňa 17. januára 2018

zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11. júna 2019 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. V uvedenej súdom preskúmvanej veci správca dane vyrubil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie apríl 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty, pričom obdobne ako v posudzovanom prípade dospel k záveru, že sťažovateľ nespĺnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle v § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Daňové orgány tento záver opreli predovšetkým o zistenie, že tovar z iného členského štátu (Poľsko) bol dodávaný priamo spoločnosti HYDINA SK s.r.o. bez priamej účasti spoločnosti B-spol., s.r.o., resp. ARGUS Plus, spol. s.r.o., ktoré spoločnosti nenadobudli vlastníctvo k tovaru a nevznikla im daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Uvedené dodávateľské spoločnosti boli umelo vytvorené a sťažovateľ musel mať o takomto priebehu zdaniteľného obchodu vedomosť. Sťažovateľovi nič nebránilo, aby tieto obchody realizoval sám v súlade s ustanovením § 11 zákona o DPH a vyhol sa tak podozreniu účasti na zdaniteľnom obchode poznačenom podvodom.

30. K obdobným záverom dospel kasačný súd i vo svojom rozsudku sp.zn. 10Sžfk/8/2018 zo dňa 27. marca 2019, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 1S/49/2015-244 zo dňa 26. septembra 2017, ktorým bola žaloba sťažovateľa zamietnutá. V uvedenom súdnom preskúmvacom konaní bola posudzovaná zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, ktorými bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, keď správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočet DPH z faktúr vystavených dodávateľom Peter Štepánek, s.r.o., za nákup vajec a z faktúr vystavených spoločnosťou TrueCom, s.r.o. za nákup bravčového a hovädzieho mäsa. Daňové orgány, krajský súd, ale i kasačný súd vo svojich rozhodnutiach zhodne dospeli k záveru o porušení § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, majúc za to, že v predmetných obchodoch spoločnosť TrueCom, s.r.o. nevystupovala ako príjemca tovaru, nikdy nebola vlastníkom tovaru nadobudnutého tovaru z Poľska, preto nemohla byť ani dodávateľom tovaru pre kontrolovaný subjekt HYDINA SK s.r.o. Spoločnosť TrueCom, s.r.o. je vsunutý nárazník (zmiznutý obchodník), čím došlo ku konaniu nasvedčujúcemu zneužitiu práva s cieľom získať daňovú výhodu, a to odpočítanie dane pre spoločnosť HYDINA SK s.r.o.

31. Kasačný súd po preskúmaní dôvodov kasačnej sťažnosti vo vzťahu k právnym záverom krajského súdu vysloveným v napadnutom rozsudku musel konštatovať, že u sťažovateľa nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, keď z dôkazov obstaraných správcou dane vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť ARGUS Plus, spol. s.r.o. nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť, nebola vlastníkom dodaného tovaru a preto ani nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, t.j. nevznikla jej daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH v súvislosti s dodávkou tovaru pre sťažovateľa. Všetky skutočnosti zistené daňovými orgánmi nasvedčujú záveru, že tovar bol dodávaný priamo od dodávateľov z Poľska tuzemským odberateľom s tým, že spoločnosť ARGUS Plus, spol. s.r.o. vystupovala len ako „umelo vytvorený medzičlánok“ za účelom vytvorenia takých podmienok, ktoré by sťažovateľovi umožňovali uplatnenie nároku na odpočítanie dane za umelo deklarovane dodávky tovaru z tuzemska. V uvedenej veci pritom nešlo ani o situáciu, na ktorú by bolo možné aplikovať závery vyplývajúce napr. zo sťažovateľom zmieneného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14, nakoľko tieto sa týkali neuznania odpočítania dane z faktúr vystavených tzv. neexistujúcim dodávateľom, ktorý nebol registrovaný ako platiteľ DPH, nepodával daňové priznania s tým, že odberateľ nemohol mať vedomosť, že dotknutý obchod je poznačený podvodom na DPH. Daňové orgány pritom zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom predostreli svoje úvahy, ktoré ich viedli k záveru, že dodávateľská spoločnosť ARGUS Plus, spol. s.r.o. v skutočnosti nevykonávala ekonomickú činnosť a dodávky tovaru sťažovateľovi boli deklarovane (iba formálne) predloženými dokladmi bez reálneho základu za účelom získania daňovej výhody.

32. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s námietkou sťažovateľa, že za východiskový dôkaz správca dane označil, resp. považoval certifikáty pre obchod vo vnútri spoločenstva a záznamy NDS s tým, že v rámci daňového konania boli okrem týchto dôkazov k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v rozhodnutiach daňových orgánov vyhodnotené. V tejto súvislosti je nutné uviesť, že dokazovanie vykonané daňovými orgánmi nebolo obmedzené len na sťažovateľom uvádzané dôkazné prostriedky a už vôbec sa nemožno stotožniť s tým, že by ich v napadnutých rozhodnutiach hodnotili ako kľúčové, či rozhodujúce pre posúdenie veci. Daňové orgány okrem uvedeného vychádzali aj z ďalších dôkazov/zistení, či už z výsluchov svedkov, miestnych zisťovaní, žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, žiadosti o súčinnosť príslušných štátnych orgánov, ktoré hodnotili nielen jednotlivito, ale i vo vzájomných

súvislostiach. Uvedené platí aj vo vzťahu k zisteniam daňových orgánov týkajúcim sa personálno-ekonomického prepojenia sťažovateľa s dodávateľom ARGUS Plus, s.r.o. (v tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn. 5Afs/60/2017, z ktorého vyplýva, že takéto zistenie neumožňuje prijať samo o sebe záver o podvodnom konaní), keďže išlo len o jedno z viacerých zistení daňových orgánov podporujúcich ich závery o umelom začlenení ARGUS Plus, s.r.o. do reťazca dodávok tovaru poznačených podvodným konaním.

33. Rovnako je potrebné zmieniť, že zistenia daňových orgánov viažuce sa k dodávateľskej spoločnosti ARGUS Plus, spol. s.r.o. (napr. nekontaktnosť či absencia účtovných dokladov) neboli pripísané na ľarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, keďže ich preukázanie správca dane nevyžadoval od sťažovateľa. Táto okolnosť bola vyhodnocovaná (s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11) v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní.

34. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, ktorou poukazoval na jeho neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom kasačný súd poukazuje na to, že jednotlivé zistenia správcu dane vniesli do posudzovanej veci dôvodné pochybnosti o reálnosti deklarovaných dodávok tovaru. Napadnuté rozhodnutia daňových orgánov však neboli založené iba na spochybnení sťažovateľom predložených dôkazov, ale žalovaný a napokon i správny súd dospeli k záverom nasvedčujúcim tomu, že deklarované obchody vykazovali znaky podvodných transakcií práve v súvislosti s postavením spoločnosti ARGUS Plus, spol. s.r.o. ako umelo vytvoreného medzičlánku v reťazci dodávok tovaru, ktorý mal sťažovateľovi umožniť profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa podvodného konania (aj keď primárnym dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru v zmysle zákona o DPH) majú za to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje daňové orgány, žiadnym spôsobom nespochybnil závery vyplývajúce z rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko tieto boli podporené jednotlivými dôkazmi a náležite vyhodnotené. V tejto spojitosti sa žiada uviesť aj to, že i v prípade ak by žalovaný uznal, že sťažovateľom deklarovaný dodávateľ zrealizoval dodávku tovaru pre sťažovateľa, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve s ohľadom na ním citovanú judikatúru Súdneho dvora EÚ postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na podvodnom konaní, o ktorom (s poukazom na zistenia daňových orgánov týkajúce sa previazanosti či dokonca vzájomnej koordinácie dotknutých daňových subjektov) sťažovateľ musel mať vedomosť. Podstata tohto podvodného konania pritom spočívala vo vytvorení umelého medzičlánku zdaniteľného obchodu (ARGUS Plus, spol. s.r.o.), ktorý si nesplnil svoju daňovú povinnosť - neodviedol daň a ďalší daňový subjekt (sťažovateľ) si ju naopak odpočítal a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam, riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti.

35. Kasačný súd taktiež poukazuje na to, že začatie daňovej kontroly nemusí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, tak ako to naznačoval sťažovateľ, keďže takáto požiadavka nevyplýva z jednotlivých ustanovení Daňového poriadku s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Pokiaľ sťažovateľ poukázal na jeho kriminalizáciu zo strany daňových orgánov, túto námietku kasačný súd nepovažoval za podloženú, nakoľko je prirodzené, že pokiaľ skutkové zistenia preukazujú podvodné konanie, tak z tohto zistenia daňové orgány vychádzajú a nemusia vyčakať na prípadné trestné konanie. Na tomto mieste je nutné pripomenúť aj to, že pojem účasti na podvodnom konaní v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom podľa trestného práva Slovenskej republiky.

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

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

37. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

38. Kasačnému súdu bolo dňa 15. októbra 2021 doručené podanie sťažovateľa zo dňa 4. októbra 2021, označené ako vyjadrenie k rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20, v ktorom vyslovil názor o nutnosti opätovného predloženia (ním nanovo formulovaných, resp. modifikovaných) prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie s odôvodnením, že v rozsudku vydanom vo veci C-186/20 uspokojivým spôsobom nebolo zodpovedané na predložené otázky.

39. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora Európskej únie dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Kasačný súd nevzhladol dôvod na opätovné prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie, nakoľko právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov ako takých. Kasačný súd preto (posúdiac uvedené podanie sťažovateľa v zmysle § 55 ods. 3 S.s.p. ako návrh na prerušenie konania) tento návrh zamietol podľa § 25 S.s.p. v spojení s § 162 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqge2v6mjwgaxhaylsmftxeylfgfuytmmq>> ods. 3 C.s.p..

40. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

41. Pokiaľ sa týka návrhu sťažovateľa na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti v zmysle § 447 ods. 1 S.s.p., kasačný súd poukazuje na to, že podľa § 446 ods. 2 písm. a/ S.s.p., kasačná sťažnosť má odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu vo veci samej vydanému v konaní o správnej žalobe alebo žalobe proti inému zásahu, ak žalovaným orgánom verejnej správy je správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu alebo opatreniu správcu dane. Vzhľadom na to, že sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu vydanému v konaní o správnej žalobe, keď žalovaným bol orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o odvolaní podanom proti rozhodnutiu správcu dane, odkladný účinok kasačnej

sťažnosti nastúpil ex lege, t.j. priamo zo zákona. Kasačný súd preto nerozhodoval o tomto návrhu postupom podľa § 447 ods. 1 S.s.p.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevzhladol dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu **n i e** je prípustný opravný prostriedok.