

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/86/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200260
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8022200260.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): L. W. B., nar. XX. J. XXXX, trvalo bytom XXX XX M. A. XXX, IČO: 37 164 996, zastúpenej advokátskou kanceláriou KVASŇOVSKÝ & PARTNERS/ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102154791/2017 zo dňa 11. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/30/2022-48 zo dňa 4. apríla 2023, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100201222/2017 zo dňa 02.02.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobkyni podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v platnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 167.114,34 eura.

2. Správca dane uviedol, že žalobkyni neuznal odpočet dane podľa § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) za nadobudnutie tovaru od dodávateľov - poľských daňových subjektov: SPOLKA JAWNA MIKULEC (faktúra vat. Nr. 123/2010 - plastové nádoby a vat Nr. 129/2010) a FIRMA HANDLOWA - USLUGOWA, Marian Mikulec (faktúry špecifikované na str. 9 prvostupňového rozhodnutia - sója a kýmna zmes) z dôvodu, že tieto faktúry nedokumentujú skutočné transakcie - boli tam fiktívne transakcie, resp. že bolo zistené, že vecné plnenie z faktúr nenastalo.

3. Správca dane rovnako neuznal žalobkyni oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu nadobúdateľom SPOLKA JAWNA MIKULEC (faktúry špecifikované na str. 13 prvostupňového rozhodnutia - mäso) a FIRMA HANDLOWA - USLUGOWA, Marian Mikulec (faktúry špecifikované na str. 13-14 prvostupňového rozhodnutia - sója, mäso, črevá, cibuľa, korenie) podľa § 43 zákona o DPH z dôvodu, že tieto faktúry nedokumentujú skutočné transakcie - boli tam fiktívne transakcie, poľskí daňovníci nepopierajú uskutočnené vyrovnania, k dodaniu tovaru nedošlo.

4. Žalovaný rozhodnutím číslo: 102154791/2017 zo dňa 11. októbra 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Uviedol, že odpoveď z poľskej daňovej správy považoval za jednoznačný dôkaz o tom, že u žalobkyne nedošlo k vzniku daňovej povinnosti a následne k vzniku práva na odpočítanie dane. Pokiaľ žalobkyňa žiadala o zabezpečenie opätovného výsluchu svedka L. L. (na základe výsledkov daňovej kontroly potvrdil, že išlo o fiktívne zdaniteľné obchody a opravil aj súhrnné výkazy), žalovaný sa stotožnil so správcom dane, ktorý navrhované vypočítanie svedka

nepovažoval za dôvodné, pretože preverenie poľskou daňovou správou považoval za dostatočne preukázané. Zároveň podľa žalovaného na cudzieho štátneho príslušníka, ktorý na území Slovenskej republiky nemá žiadne aktivity, nemožno aplikovať ustanovenia zákona s vnútroštátnou pôsobnosťou.

5. Žalovaný poukázal na výsledky dožiadania poľskej daňovej správy, na základe ktorých správca dane neuznal ani daňovým subjektom deklarované oslobodenie od dane v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu. Podľa žalovaného nič nemení na skutočnosti, že odberateľ najprv potvrdil a neskôr na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej poľským správcom dane poprel, že mu slovenským daňovým subjektom bol tovar dodaný. Z tohto dôvodu opravil aj súhrnný výkaz za kontrolované obdobie. Rovnako - s ohľadom na zistenia z medzinárodnej výmeny informácií podľa osobitných predpisov (ďalej aj ako „MVI“) -námietku žalobkyne o nedostatočnom, resp. nesprávnom preklade odpovede poľskej daňovej správy žalovaný považoval za právne irelevantnú. Tiež argumentoval tým, že vývoz tovaru do iného členského štátu nepotvrdili ani vodiči motorových vozidiel, ktorých na návrh žalobkyne správca dane vypočul vo vyrubovacom konaní. Žalobkyňa teda nepreukázala, že bola splnená základná podmienka oslobodenia od dane, a to, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie Slovenska.

II. Konanie pred krajským súdom

6. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 3S/64/2017-60 zo dňa 22. novembra 2018 (ďalej aj ako „skorší rozsudok“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia. Tento skorší rozsudok krajského súdu Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) - na základe kasačnej sťažnosti žalobcu - rozsudkom sp. zn. 4Sfk/5/2022 zo dňa 23. marca 2022 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd v zrušujúcom rozsudku sp. zn. 4Sfk/5/2022 krajskému súdu vytkol, že z odôvodnenia rozsudku nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych skutkových okolností a dôkazov dospel krajský súd k svojmu záveru a akým spôsobom na skutkový stav daný v prejednávanej veci aplikoval relevantné ustanovenia právnych predpisov. Krajský súd pre potreby prejednávanej veci nedostatočne vysvetlil svoje právne závery, najmä pokiaľ ide o ustálenie dôkazného bremena v daňovom konaní, vypracovania dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, neprimeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly a s tým súvisiace nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť protokolu. Kasačný súd skonštatoval, že aj keď zdanlivo krajský súd na žalobné námietky reagoval, kvalitatívne nemožno vyslovené právne závery považovať za dostatočné pre naplnenie princípov spravodlivého procesu. Krajský súd zvolil spôsob argumentácie, keď na zásadné otázky týkajúce sa prejednávanej veci odpovedal odkazom na právnu úpravu alebo reprodukováním záverov žalovaného, vyhol sa však priamej reakcii na konkrétne žalobné námietky vznesené pri každej takejto zásadnej otázke. Konkrétosť žalobných námietok musí podľa kasačného súdu nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 2S/30/2022-48 zo dňa 4. apríla 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu žalobkyne a zamietol aj návrh na prerušenie konania zo dňa 02.07.2020. V napadnutom rozsudku zopakoval viaceré východiská a právne posúdenia, ktoré uviedol aj v skoršom rozsudku.

8. Krajský súd podotkol, že Daňový poriadok v ustanovení § 24 upravuje, že dôkaznú povinnosť má daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (vyrubovacieho konania, odvolacieho konania) na preukázanie ktorých je správcom vyzvaný a tiež úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť. Predmetné ustanovenie zakotvuje, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.04.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011).

9. K namietanému prekročeniu daňovej kontroly krajský súd poukázal na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31.03.2022, ktorý argumentoval rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30.09.2021, v zmysle ktorého 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 (ďalej len „Nariadenie“) 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. V tu uvedenej veci kasačný súd tiež uviedol, že nie je nutné opätovne predložiť (žalobcom nanovo formulované, resp. modifikované) prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru Európskej únie nakoľko, v rozsudku vo veci C-186/20 na tieto otázky bolo uspokojivým spôsobom zodpovedané.

10. K námietke žalobkyne, že správca dane nemohol vypracovať z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2010 dva protokoly, správny súd nad rámec odôvodnenia uvedeného v skoršom rozsudku doplnil, že to, že správca dane vypracoval dva protokoly, nie je v rozpore s Daňovým poriadkom, nakoľko obidva protokoly boli vypracované s iným záverom a za iné zdaňovacie obdobia, pričom tieto protokoly si vzájomne neodporovali. Správny súd preto považoval túto žalobnú námietku za nedôvodnú.

11. Návrh na prerušenie konania zo dňa 01.07.2020 správny súd zamietol s poukazom na rozsudok Súdného dvora EÚ C-186/2020 z 30.09.2021, ako aj na závery rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sžfk/34/2018, ktorým bolo konanie o prejudiciálnej otázke ukončené.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu

12. Proti napadnutému rozsudku podala kasačnú sťažnosť žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“), ktorú odôvodnila ustanovením § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. V kasačnej sťažnosti navrhla, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

13. Svoju argumentáciu následne rozdelila do niekoľkých bodov, ktorých sa z dôvodu prehľadnosti bude držať aj kasačný súd: III. nesprávnosť postupu správneho súdu, VI. neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, V. neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu, VI. nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ, VII. účelové spochybnenie predložených dokladov, IX. prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy, X. spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný stav veci a porušenie princípu dvojinstančnosti konania, XI. nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, XII. vada vydaných rozhodnutí, XIII. porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí.

14. Sťažovateľka v časti III. kasačnej sťažnosti (nesprávnosť postupu správneho súdu) odkázala na všeobecné východiská a judikatúru a následne uviedla názor, že v predmetnej veci bol nedostatočne zistený skutkový stav a tento bol následne nedostatočne posúdený. Sťažovateľka má za to, že žalovaný a správca dane neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, rozhodnutie odôvodňovali nezákonným dôkazným prostriedkom, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutí obsahujúce zákonom predpísané náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom, a preto mali byť preskúmané rozhodnutia zrušené.

15. Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci videla sťažovateľka v tom, že v preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie otázok, ktoré dôkazy a ďalšie skutočnosti boli podkladom pre ich vydanie a ako sa orgány verejnej správy vyrovnali so sťažovateľkou navrhovanými dôkazmi. Namietala, že krajský súd mal posúdiť, či vykonané dôkazy nie sú pochybné, či závery správnych orgánov sú logické a či sa správne orgány vysporiadali s tvrdeniami sťažovateľky. Tvrdila, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku takéto posúdenie nemožno bez ďalšieho vyvodiť a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

16. Sťažovateľka namietala neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na daňový subjekt v neprimeranom rozsahu. Nesúhlasila s tvrdením súdu, že poľskou daňovou správou bolo preukázané, že odberateľ tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej žalobkyňou v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie marec 2010. Uvedená skutočnosť nebola podľa sťažovateľky jednoznačne preukázaná. Krajský súd (rovnako ako žalovaný) vychádzal len zo skutočností v neprospech sťažovateľky, pričom preklad poľskej daňovej správy bolo potrebné preložiť odlišne od prekladu vykonaného správcom dane, ktorý nedisponuje osobami oprávnenými na vykonanie prekladov. Sťažovateľka namietala, že krajský súd a žalovaný pri osobe L. L. prevzali len tú výpoveď, ktorá svedčila v neprospech sťažovateľky, pričom jej nebolo umožnené vykonať konfrontáciu tohto svedka.

17. Ďalšou námietkou sťažovateľky bolo nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Na podporu svojich tvrdení poukázala na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-204/13, C- 368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02, C-162/07, C-425/06, C- 277/09, C-255/02, C-439/04 a C-440/04. Zdôraznila, že s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH, pokiaľ platiteľ dane nespáchal daňový podvod. Ďalej argumentovala rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-624/15, C-80/11 a C-1425/11. Sťažovateľka tvrdila, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázala svoj nárok na odpočet DPH a správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

18. V časti VII., označenej ako „účelové spochybnenie predložených dokladov“, sťažovateľka namietala voči neuvedeniu dôvodu výkonu daňovej kontroly. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane neuviedol dôvod výkonu daňovej kontroly, zastávala názor, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone a je vedená svojvoľne. Tiež argumentovala tým, že daňová kontrola bola v zmysle oznámenia o daňovej kontrole ako celok zameraná na zdaňovacie obdobie január - december 2010, ale bola ukončená dvoma protokolmi dňa 20.08.2015, v čom videla rozpor s §47 písm. d) Daňového poriadku, pričom poukázala na gramatický výklad ustanovení Daňového poriadku, ktorý uvádzajú protokol v singulári.

19. Tiež brojila voči odmietnutiu predložených podkladov, konkrétne zdôraznila, že správca dane na základe preloženej dokumentácie nepreukázal jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňoval skutočnosť v nej deklarovanú. Nesúhlasila so závermi krajského súdu o dostatočne zistenom skutkovom stave, nakoľko zo strany správcu dane boli vykonané len kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli vyselektované tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností zo strany žalobkyne pri preukazovaní nároku na odpočet DPH na základe uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Argumentovala tým, že správca dane nemôže prikázať kontrolovanému daňovému subjektu, aby doložil takú dokumentáciu, ktorú ani nie je oprávnený mať vo svojej držbe a tiež nie je oprávnený vydávať rozhodnutia z dôvodu nesplnenia povinností zo strany tretích subjektov.

20. Ďalej sťažovateľka namietala porušenie ustanovení Daňového poriadku o doručovaní rozhodnutí, ktoré boli doručované daňovému subjektu prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu, a to I. L. B.. Uviedla, že za splnomocneného právneho zástupcu preberala osoba - p. Y., ktorá nemala oprávnenie na preberanie zásielok. Uviedla, že napriek skutočnosti, že vadnosť doručovaných písomností namietala, a žiadala o prešetrenie vykonaného doručovania, krajský súd nepristúpil k vykonaniu šetrenia.

21. V časti označenej ako „prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy“ sťažovateľka v zásade zopakovala predošlú argumentáciu, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosť, ktoré uviedol a že sa správny súd bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom, pričom sám sa nevysporiadal s námietkami sťažovateľky.

22. Pri námietke v bode X., označenej ako „spôľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania“, sťažovateľka zreprodukovala predošlé tvrdenia, že preskúmané rozhodnutia trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo aj nedostačujúce zistenie skutkového stavu.

23. Ďalšia námietka, označená ako „nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní“, smerovala voči tomu, že z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je podľa sťažovateľky zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány nazerali na ňu ako na právoplatne odsúdenú páchatelku trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti.

24. Za vadu vydaných rozhodnutí sťažovateľka označila to, že v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov. Rozsudok podľa nej postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Uviedla, že správny súd sa stotožnil s dôvodmi preskúmaných rozhodnutí, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazovala v žalobe.

25. V časti XIII., označenej ako „porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí“, sťažovateľka vyjadrila názor, že správca dane ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutia nijako nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty (s poukazom na Nariadenie). Rovnako neboli predložené žiadne listiny, z ktorých by vyplynula osobitne stanovená lehota, písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej nariadením alebo doklad, z ktorého vyplýva uvedenie doby, v ktorej možno predpokladať splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom. Uviedla, že správca

dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly lehotou jedného roka, okrem prípadov, v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možné predĺžiť najviac o šesť mesiacov. Podľa sťažovateľky správca dane neposlal ani jednu urgenciu, a teda takéto konania sú v rozpore s predmetnými internými aktmi a sú prejavom nečinnosti správcu dane.

26. Sťažovateľka tiež tvrdila, že výsledky preverenia MVI neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti správnych orgánov, v preskúmaných rozhodnutiach absentujú zistenia z MVI uskutočnené počas tohto prerušenia, z ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Rovnako je podľa sťažovateľky nepochopiteľné, z akého dôvodu bola správcou dane poslaná - žiadosť č. 9712401/5/3242860/2012 dňa 26.11.2012, žiadosť č. 9712401/5/3116731/2014/KraM dňa 26.06.2014 a žiadosť č. 9712401/5/3427629/2012 dňa 26.11.2012. Podávanie žiadostí možno v tomto konkrétnom prípade považovať za nanajvyš účelové, kedy správca dane umelo predlžoval zákonom stanovenú lehotu na výkon daňovej kontroly.

27. O účelnosti prerušenia daňovej kontroly podľa sťažovateľky svedčí aj to, že k nemu došlo skoro osem mesiacov po jej začatí (t. j. nebola prerušená už v prvých mesiacoch výkonu daňovej kontroly). Podľa sťažovateľky mala byť daňová kontrola ukončená v lehote približne do 07.06.2013, v danom prípade však bola daňová kontrola ukončená dňa 20.08.2015, teda trvala viac ako 1200 dní vrátane jej prerušenia. Tvrdila, že s jej námietkami o porušení princípu proporcionality sa krajský súd nezaoberal. Tiež poukázala na to, že správca dane obdržal dňa 24.05.2013 konečnú odpoveď na žiadosť o MVI pri dodávateľovi FIRMA HANDLOWA - USLUGOWA, ale k pokračovaniu daňovej kontroly došlo až 09.06.2014, čo správny súd nijako nezdôvodnil. Súčasne správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd nijakým spôsobom neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo a došlo práve v rámci daňovej kontroly a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania.

28. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstate zotrval na svojej argumentácii uvedenej v rozhodnutí žalovaného a vo vyjadreniach k správnej žalobe. Nakoľko sa žalovaný stotožnil s právnym posúdením veci správnym súdom, navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV. Konanie pred najvyšším správnym súdom

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu, pričom jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

30. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

31. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

32. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané zákonné ustanovenia vzťahujúce sa na vec

33. Podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

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

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

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

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

34. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. b) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

35. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom

Formulácia kasačných námietok

36. Kasačný súd v súvislosti s kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Na jednej strane strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Na strane druhej, rozsahovo excesívna kasačná sťažnosť, ktorá je však obsahovo nesúrodá, má za následok, že sa súd pri „vysporiadaní“ s takouto kasačnou sťažnosťou obmedzí na podstatu veci a s jednotlivými námietkami sa prípadne vysporiada prostým odkázaním na príslušnú pasáž odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia (k tomu pozri analogicky rozsudky Najvyššieho správneho súdu českej republiky č. k. 1AS/132/2021-30 zo 15.07.2021 č. k. 1Afs/163/2021-52 z 12.10.2021 a č. k. 3Afs/284/2022-99 zo 14.04.2023).

37. Kasačná sťažnosť sťažovateľky je síce rozsiahla (52 strán), z podstatnej časti však pozostáva zo všeobecne formulovaných námietok a z množstva citácií judikatúry - bez jasne vymedzenej konotácie na predmetnú vec. Kasačná argumentácia k jednotlivým otázkam sa opakuje, nie je súrodá a logicky štruktúrovaná. Neušlo tiež pozornosti kasačného súdu, že mnohé námietky vznesené v kasačnej sťažnosti boli formulované vo veľmi všeobecnej rovine, bez poukazu na konkrétne plnenia (dodanie tovarov) či tvrdenia a dôkazy v tomto zdaňovacom období (marec 2010).

38. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje na podstatu kasačného konania, ktorého účelom nie je reagovať na každé jednotlivé tvrdenie, resp. námietku sťažovateľa, a to najmä v prípade, ak táto nebola dostatočne konkrétne vznesená. Sťažovateľ by mal adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní, príp. v rozsudku krajského súdu a čo najpresvedčivejšie prezentovať najvyššiemu správne súdu argumentáciu v prospech správnosti ním prezentovaného názoru. Nie je totiž úlohou najvyššieho správneho súdu, aby tento v dokumentoch majúcich často aj rozsah (menšej) knižnej publikácie, „dešifroval“, dohľadával alebo „prispôboval“ abstraktnú a nie vždy adresnú argumentáciu sťažovateľa okolnostiam súdnej veci. Takýto postup by bol nielen v rozpore s tzv. koncentračnou zásadou aplikovanou v kasačnom konaní (pozn.: okrem zákonných výnimiek), ale narúšal by aj rovnosť účastníkov konania pred súdom.

39. Námietka sťažovateľky voči postupu orgánov verejnej správy pri doručovaní preskúmaných rozhodnutí nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu, pretože sťažovateľkinou právnu zástupkyňou bola JUDr. Alena Rudnohradská, a nie I. L. B.. Ani správna žaloba neobsahuje žiadosť o prešetrenie vykonaného doručovania (ako tvrdí sťažovateľka v kasačnej sťažnosti), preto je zrejme, že krajský súd nemal podnet a ani dôvod na to, aby pristúpil k vykonaniu šetrenia ohľadom tejto otázky. Táto námietka bola teda vznesená neadresne a nemá súvis s prejedávanou vecou.

40. Sťažovateľkina argumentácia v časti III. kasačnej sťažnosti (nesprávnosť postupu správneho súdu) je značne heterogénna, keď zahŕňa súbor - hoci aj vecne správnych právne relevantných tvrdení (podporených v niektorých prípadoch aj judikatúrou), pri ktorých však neidentifikovala, ako so súdenou vecou súvisia, resp. tieto boli sťažovateľkou prezentované tak, že nie je zrejme ich konkrétnosť a individualizácia na súdenú vec. Tiež sťažovateľkin záver o procesne vadnom postupe nie je v tejto časti kasačnej sťažnosti kvalifikovane odôvodnený.

Prerušenie daňovej kontroly

41. K námietke ohľadom porušenia princípu proporcionality pri daňovej kontrole krajský súd odkazom na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31.03.2022 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 zo dňa 30.09.2021 zrozumiteľne vysvetlil, prečo nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty (s poukazom na Nariadenie) nespôsobuje samo o sebe nezákonnosť daňovej kontroly a kasačný súd sa s uvedeným stotožňuje.

42. V súvislosti s ďalšími námietkami - týkajúcimi sa prerušenia daňovej kontroly - kasačný súd odkazuje na závery rozsudku veľkého senátu najvyššieho správneho súdu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.

marca 2024, ktoré sú aplikovateľné aj na predmetnú vec: „20. [...] možno konštatovať, že predmetom žiadosti boli informácie, ktoré mohli byť užitočné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu za iné kontrolované zdaňovacie obdobia v rámci tej istej daňovej kontroly. Správcovi dane nemožno vytykať dĺžku trvania prerušenia kontroly, keďže na postup dožiadaného daňového orgánu v Českej republike nemal vplyv a o urýchlenie odpovede sa usiloval v rámci svojich možností zaslaním piatich urgencií. Tu treba poznamenať, že ani žalobca počas prerušenia daňovej kontroly neinicioval žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane. [...]

24. [...] Ak sa však žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).“

43. V predmetnej veci bola daňová kontrola prerušená prvýkrát rozhodnutím zo dňa 26.11.2012 dňom 04.12.2012 do 09.06.2014, kedy správca dane obdržal konečnú odpoveď ohľadom subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC. Je pravda, že správca dane neposlal dožiadaným orgánom ani jednu urgenciu, ale nemožno hovoriť o nečinnosti správcu dane, a to s ohľadom na to, že vo veci boli podané tri žiadosti o MVI a správcovi dane boli priebežne doručované odpovede na dožiadania, resp. na žiadosti o MVI (konečné odpovede na žiadosti o MVI zo dňa 08.04.2013 a 23.05.2013 a čiastočná odpoveď zo dňa 28.06.2013). Tu je podstatné, že v čiastočnej odpovedi ohľadom subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC zo dňa 28.06.2013 poukázala poľská daňová správa na to, že „z dôvodu, že náš daňovník spochybnil zistenia kontrolórov, naša odpoveď nie je konečná. Konečná odpoveď bude zaslaná po skončení správneho konania.“. Zároveň treba poznamenať, že žalobkyňa počas prerušenia daňovej kontroly nielenže neiniciovala žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly (k tomu pozri bod 42 vyššie), ale dokonca podala prostredníctvom svojej splnomocnenej zástupkyne žiadosť zo dňa 12.04.2013 o odklad výkonu daňovej kontroly, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 19.04.2013. V uvedenom kontexte (osobitne s ohľadom na znenie čiastočnej na MVI, kedy je logický predpoklad, že správne konanie môže od odpovede trvať aj viac mesiacov), nevidel kasačný súd porušenie práv sťažovateľky v tom, že správca dane nezasielal poľskej daňovej správe urgencie.

44. Druhý raz bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím zo dňa 28.07.2014 odo dňa 01.08.2014 z dôvodu potreby získania informácií podľa osobitného predpisu, pričom sťažovateľka bola na ústnom pojednávaní dňa 18.07.2014 o. i. upovedomená, že správca dane zaslal dňa 26.06.2014 žiadosť o MVI v súvislosti s obchodom so spoločnosťou Czesław Grabski „XBARG“. Je pravda, že správca dane neposlal dožiadaným orgánom ani jednu urgenciu, ale nemožno hovoriť o nečinnosti správcu dane, a to s ohľadom na to, že správcovi dane boli priebežne doručované čiastočné odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 28.11.2014 (s označením predpokladaného dátumu odoslania odpovede - 28.02.2015) a zo dňa 11.02.2015 (s označením predpokladaného dátumu odoslania odpovede - 31.05.2015) - teda aj bez zaslania urgencií mal správca dane spätnú väzbu od dožiadaného orgánu ohľadom odpovede na žiadosť o MVI. Konečná odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 15.06.2015 a týmto dňom v zmysle oznámenia zo dňa 19.06.2015 daňová kontrola pokračovala.

45. Rozsudok veľkého senátu najvyššieho správneho súdu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 uvádza, že nemožno prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu žiadosti o MVI, ak sa zisťujú informácie opakovane alebo po častiach, keď v tomto kontexte odkazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019 a sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, ktoré nezákonný postup vyhodnotili pri opakovanom (trikrát) prerušení z totožných dôvodov. V predmetnej veci došlo k dvom prerušeniam - nie z totožných dôvodov, ale na základe zistení z odpovedí na žiadosti o MVI pri prvom prerušení daňovej kontroly, správca dospel k potrebe preverenia ďalšieho odberateľa žalobkyne, o čom svedčí aj text uvedenej žiadosti („...žiadame Vás, aby ste preverili pohyb tovaru - v celom obchodnom reťazci... Naša zdaniteľná osoba nakúpila tovar z PL ... aj od iných dodávateľov, z PL, kde bolo preukázané fiktívne dodanie tovaru z PL do SK...“), t. j. druhé prerušenie (MVI) logicky a vecne nadväzovalo na zistenia získané z prvej MVI. Preto kasačný súd v podmienkach posudzovanej veci ustálil, že v rámci nej nedošlo k opakovanému prerušeniu daňovej kontroly z totožných dôvodov a že nedošlo k tzv. kúskovaniu žiadostí v takej miere, že by došlo k takému neefektívnemu postupu správcu dane, ktorý by spôsoboval nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly.

46. Sťažovateľka tiež tvrdila, že výsledky preverenia MVI neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti správnych orgánov, čo však nie je v súlade s obsahom preskúmaných rozhodnutí a s administratívnym

spisom, keď boli spochybnené odchody so subjektami FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, Mariusz Mikulec a SPOLKA JAWNA MIKULEC práve na základe odpovedí na žiadosť o MVI. Hoci odpoveď na žiadosť o MVI týkajúcu sa obchodov so spoločnosťou Czesław Grabski „XBARG“ nebola premietnutá do napadnutého rozhodnutia, dospel kasačný súd k záveru, že žiadosť o MVI v predmetnej veci bola podaná dôvodne, keď sa týkala preverenia pohybu tovaru. V zmysle záverov rozsudku veľkého senátu najvyššieho správneho súdu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, pričom obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly.

47. V predmetnej veci boli správcom dane na str. 5-14 prvostupňového rozhodnutia podrobne popísané otázky aj odpovede na žiadosť č. 9712401/5/3242860/2012 dňa 26.11.2012, žiadosť č. 9712401/5/3116731/2014/KraM dňa 26.06.2014 a žiadosť č. 9712401/5/3427629/2012 dňa 26.11.2012. Z obsahu týchto žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií vyplýva, že tieto bezprostredne súviseli s predmetom daňovej kontroly.

48. Námiетка, že správca dane obdržal dňa 24.05.2013 konečnú odpoveď na žiadosť o MVI pri subjekte FIRMA HANDLOWA - USLUGOWA, ale k pokračovaniu daňovej kontroly došlo až 09.06.2014, je zjavne neopodstatnená, keď je z preskúmaných rozhodnutí aj obsahu administratívneho spisu zrejmé, že dňa 09.06.2014 správca dane obdržal konečnú odpoveď ohľadom subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC. To, že sa k tejto parciálnej námietke správny súd nijako osobitne nevenoval, nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozsudku, keď tento posúdil najpodstatnejšie otázky ohľadom zákonnosti prerušenia daňovej kontroly venoval. Súčasne je logické a zrejmé, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo a došlo práve v rámci daňovej kontroly, a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania, keď účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov, pričom pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada (k tomu pozri bližšie napr. rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022).

Odôvodnenie napadnutého rozsudku

49. Kasačný súd sa následne zaoberal námietkou uvedenou v bode XII. kasačnej sťažnosti, v zmysle ktorej sa krajský súd nevysporiadal so všetkými rozhodujúcimi žalobnými námietkami sťažovateľky. Sťažovateľka však túto námietku formulovala všeobecne, keď konkrétne neoznačila, na ktoré konkrétne rozhodujúce námietky správny súd nereagoval. Hoci tvrdila, že „rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení“, nešpecifikovala jednotlivé časti rozsudku, resp. zákonné ustanovenia, pri ktorých bol výklad správneho súdu nepreskúmateľný. Sťažovateľka ďalej poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/57/2017, ktorý sa týkal iného žalobcu (HYDINA SLOVENSKO, s.r.o.) a iného rozsudku krajského súdu, ale neuviedla, s ktorým konkrétnym argumentom v tejto súdnej veci sa podľa nej správny súd nedostatočne zaoberal. Aj s ohľadom na rozsiahlosť samotnej správnej žaloby (40 strán) bolo namieste takto všeobecne formulovanú námietku ku kvalite odôvodnenia napadnutého rozsudku konkretizovať. Nie je pritom úlohou kasačného súdu nahrádzať činnosť sťažovateľky a iniciatívne identifikovať namiesto nej vady odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu. Práve naopak, kasačný súd je viazaný sťažnosťnými bodmi tak, ako ich vymedzila sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP).

50. Napadnutý rozsudok obsahuje oproti skoršiemu rozsudku, ktorý bol zrušený kasačným súdom pre nedostatočné vysporiadanie sa s vybranými žalobnými námietkami, rozšírené odôvodnenie a spĺňa minimálny štandard §139 ods. 2 SSP. Hoci v niektorých prípadoch správny súd explicitne k jednotlivým parciálnymi žalobným námietkam osobitné stanovisko nezaujal, s podstatou žalobnej argumentácie sa vysporiadal. Dôležitý je aj kontext predmetnej veci, a to značný rozsah správnej žaloby (40 strán), ktorá obsahovala širokú škálu námietok, avšak v zásade sa jednalo o námietky, s ktorými sa vysporiadali už orgány verejnej správy a zároveň žalobkyňa v správnej žalobe nepredložila konkurujúcu argumentáciu, len opakovane trvala na už vznesených námietkach. Správny súd sa v napadnutom rozsudku so zásadnými žalobnými námietkami ohľadom dvoch protokolov a prerušenia daňovej kontroly vysporiadal, keď rozšíril svoju argumentáciu (oproti skoršiemu rozsudku) a zaujal k nim jednoznačný postoj. Zároveň napadnutý rozsudok reaguje - v primeranej kvalitatívnej rovine - aj na námietky žalobcu ohľadom neunesenia dôkazného bremena.

Dôkazné bremeno

51. Sťažovateľka v časti IV., V., VII., IX. a X. kasačnej sťažnosti namietala skutočnosti ohľadom prenesenia dôkazného bremena. Z napadnutého rozsudku, ako aj z preskúmaných rozhodnutí je zrejmé, že správca dane:

- pri odpočte dane spochybnil reálnosť dodania tovarov - deklarovaných zdaniteľných obchodov, a to najmä na základe skutočností vyplývajúcich z MVI, ktoré mali dodať FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, Mariusz Mikulec a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Dôkazné bremeno ich preukázania bolo následne na žalobkyni. V súdenom prípade bola sporná druhá podmienka na odpočítanie dane, t. j. že predmetné plnenie (dodanie tovarov) fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia);
- pri oslobodení od dane spochybnil to, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie Slovenskej republiky, keď na základe skutočností vyplývajúcich z MVI vyplynulo, že sa jednalo o fiktívne transakcie, ktoré neboli dodané odberateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, Mariusz Mikulec a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Dôkazné bremeno preukázania podmienok na oslobodenie od dane bolo následne na žalobkyni.

52. Spochybnenie predmetných plnení (dodávok dodávateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC a intrakomunitárnych dodávok tovarov odberateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC) vyplýva podľa kasačného súdu zo spisového materiálu, a to (najneskôr) zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 1264721/2015 zo dňa 06.08.2015 (č. I. 588, dokument č. 61), kde bola sťažovateľka informovaná o skutočnostiach zistených pri výkone daňovej kontroly. Správca dane sťažovateľku informoval, že z odpovedí na MVI vyplýva, že predmetné transakcie boli fiktívne. Z uvedeného podľa kasačného súdu vyplýva, že existencia plnení (dodanie tovaru) medzi sťažovateľom a deklarovanými dodávateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC bola spochybnená a bola tiež spochybnená podmienka oslobodenia od dane, a to, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tejto prepravy fyzicky opustil územie Slovenskej republiky pri intrakomunitárnom dodaní tovaru odberateľmi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Týmto bolo dôkazné bremeno preukázania podmienok na odpočítanie dane a na oslobodenie od dane presunuté na sťažovateľku.

53. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

54. Sťažovateľka má, pokiaľ ide o jej dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybniť.

55. Sťažovateľka mala v rámci daňového konania a neskôr aj správneho súdneho a kasačného konania tieto námietky, resp. pripomienky k spochybneniu dodávky tovarov a intrakomunitárnych dodaní tovaru zo strany správcu dane:

- požadovala zopakovanie výsluchu, resp. konfrontáciu svedka L. L., ktorý poľskej daňovej správe najprv deklaroval, že uskutočnil intrakomunitárne nadobudnutia tovaru pre žalobkyňu, ale po skončení daňovej kontroly predložil opravy súhrnných výkazov za mesiace marec, máj, jún a júl 2010.

- tvrdila, že preklad dokumentu - odpovede z MVI pri subjekte SPOLKA JAWNA MIKULEC nie je správny, resp. jednoznačný, a to s ohľadom na to, že posledná veta odpovede znie „our taxpayer does not contest made settlements“, čo bolo žalovaným preložené ako „náš daňovník nepopiera uskutočnené vyrovnania“. Argumentovala tým, že význam tejto vety mal byť preložený ako „náš daňovník nepopiera uzatvorené dohody“...

56. V zmysle odpovede na žiadosť o MVI č. 3712401/5/3427629/12 zo dňa 23.05.2013 najprv subjekt FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA formálne preverované obchody deklaroval, ale počas daňovej kontroly poskytol poľský daňovník vysvetlenie, z ktorého vyplýva, že v mesiacoch marec, apríl, máj, jún a júl 2010 nenadobudol intrakomunitárne dodanie tovaru od sťažovateľky a v mesiacoch marec a apríl 2010 pre ňu intrakomunitárne dodanie tovaru neuskutočnil. Platby boli realizované v hotovosti, a to za

nadobudnutie v novembri 2010 a za uskutočnené dodávky v mesiacoch máj a jún 2010. Po ukončení daňovej kontroly subjekt FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA predložil korekcie súhrnných výkazov za mesiace marec, apríl, máj, jún a júl 2010. Správca dane sa v prvostupňovom rozhodnutí k žiadosti o opätovný výsluch L. L. na str. 53 vyjadril tak, že odpoveď od poľskej správy je zákonne získaný listinný dôkaz a tento správca dane nemá dôvod spochybňovať len na základe nepreukázaného konštatovania sťažovateľky, že spochybňuje pravosť tohto dôkazu. Tiež poukázal na to, že sťažovateľka bola s kontrolnými zisteniami oboznámená a mala možnosť predkladať dôkazy na ich spochybnenie. Žalovaný sa k uvedenému vyjadril tak, že (i) zistenia poľskej daňovej správy považuje za dostatočne preukázané, a (ii) na cudzieho štátneho príslušníka, ktorý na území Slovenskej republiky nemá žiadne aktivity, nemožno aplikovať Daňový poriadok, t. j. zákon s vnútroštátnou pôsobnosťou. Kasačný súd konštatuje, že správne orgány zrozumiteľne vysvetlili, prečo návrh sťažovateľky na vykonanie predmetného dôkazu považovali za nedôvodný. Námietky sťažovateľky voči obsahu zistení poľskej daňovej správy boli skôr v rovine všeobecného nesúhlasu, ale tieto adresne nespochybnili.

57. K namietanému prekladu odpovede na žiadosť o MVI ohľadom subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC správca dane podotkol, že inak chápaný preklad jednej vety v celom dokumente nemôže zmeniť závery celej kontroly, ktorá bola poľskou daňovou správou vykonaná u dopytovaného subjektu SPOLKA JAWNA MIKULEC daňová kontrola (str. 47 prvostupňového rozhodnutia). Kasačný súd súhlasí s názorom správcu dane, že namietaný preklad jednej (spornej) vety odpovede z MVI, nespochybňuje výsledky kontroly poľskej daňovej správy. Uvedenú vetu je totiž potrebné interpretovať v kontexte celej uvedenej odpovede, z ktorej je zrejmé, že predmetné faktúry boli fiktívne, boli predložené opravy k súhrnným výkazom a spochybnené obchody sa neuskutočnili. Preto aj prípadný parciálny nedostatok v preklade namietaný sťažovateľkou (k tomu pozri bod 55 vyššie), neneguje relevantné meritórne závery, ktoré vyplývajú z ďalších častí zistení poľských daňových orgánov, a ktoré sťažovateľka z formálneho hľadiska ani nenapáda. Z uvedených dôvodov je potom námetka sťažovateľky týkajúca sa údajne nesprávneho prekladu jedného slova zo správy poľských daňových orgánov, ktorá skutočnosť - ak by aj bol dôvodná - nedopadá na ďalšie relevantné zistenia poľských orgánov, ktorých preklad sťažovateľka nespochybňuje - zjavne neopodstatnená.

58. Sťažovateľka mala v rámci daňového konania tieto návrhy na doplnenie dokazovania k spochybneným intrakomunitárnym dodaniam tovaru:

- výsluch šoférov - U. Q. a T. B., ktorí mali podľa sťažovateľky vykonávať prepravu tovaru uvedeného na faktúrach, keď títo nepotvrdili uskutočnenie zdaniateľných obchodov, nakoľko obaja svedkovia vypovedali, že tovar - mäso - v roku 2010 vyviezli iba jedenkrát do Poľska, čo správca dane vyhodnotil tak, že výpovede svedkov nepotvrdili tvrdenia žalobkyne a v spojitosti so skutočnosťami preukázanými poľskou daňovou správou potvrdzujú skutočnosť, že nebola vykonaná preprava do iného členského štátu (str. 38 prvostupňového rozhodnutia);

- L. U. B. vypovedal, že bol skoro pri každej nakládke tovaru, ktorý mal byť vyvezený do Poľska, preprava mala byť vykonaná buď poľskými odberateľmi, vozidlami žalobkyne a vozidlami Podtatranskej hydiny a.s. Na strane druhej, sťažovateľka nepredložila žiaden hodnoverný dôkaz o skutočnej preprave tovaru do iného členského štátu odberateľom FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC, ako uviedol svedok vo výpovedi, pričom táto výpoveď takéto dodanie v kontexte odpovedí z MVI nepreukazuje, resp. nepreukazuje prepravu tovaru do iného členského štátu (str. 38 a 39 prvostupňového rozhodnutia).

59. Správca dane skonštatoval, že k dodaniu tovaru pre odberateľov FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC sa nepreukázalo, že: (i) tovar uvedený na odberateľských faktúrach špecifikovaný na str. 39 prvostupňového rozhodnutia opustil územie Slovenskej republiky a bol prepravený predávajúcim, nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet do iného členského štátu, (ii) sa tovar dostal do dispozície označeného odberateľa a tento nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a (iii) nepreukázalo sa skutočné dodanie tovaru odberateľom. Preto správca dane nepriznal oslobodenie od dane.

60. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka v predmetnom daňovom konaní zaťažená, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľkou a jej deklarovanými dodávateľmi a odberateľmi, ako aj pohybu (prepravy) tovaru. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby vedela vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo aspoň označením konkrétnych dôkazov) podstatu ňou realizovaných obchodov.

61. Kasačný súd konštatuje, že pochybnosti, ktoré správca dane vzniesol na základe odpovedí na žiadosť o MVI pri obchodoch so subjektmi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, L. L. a SPOLKA JAWNA MIKULEC boli dôvodné a boli spôsobilé objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre

priznanie práva na odpočet dane/oslobodenie od dane. V predmetnej veci je podstatné, že námietky sťažovateľky voči obsahu zistení poľskej daňovej správy boli skôr v rovine všeobecného nesúhlasu, ale tieto adresne nespochybnila a ani vykonané dokazovanie nepreukázalo, že došlo k spochybneným obchodom a zároveň orgány verejnej správy dostatočne vysvetlili, prečo sú námietky ohľadom prekladu vety z odpovede na žiadosť o MVI nerelevantné a prečo nepristúpili k opätovnému výsluchu L. L.. Z preskúmaných rozhodnutí a obsahu administratívneho spisu vyplýva, že orgány verejnej správy posudzovali získané dôkazy jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom prihliadali na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Výpovede svedkov- šoférov nepotvrdili dopravu tovaru k odberateľom, keď obaja uviedli, že boli v Poľsku len jeden raz, ale nepamätali si, v ktorom mesiaci. Jediný dôkaz, ktorým sťažovateľka preukazovala vykonanie spochybnených obchodov bola výpoveď jej manžela U.. B., ktorý tvrdil, že bol pri väčšine nakládke tovaru, ale neoznačil konkrétne vozidlá alebo šoférov. Správca dane uvedený dôkaz správne vyhodnotil, že táto výpoveď sama osebe, bez predloženia ďalšieho dôkazu nevyvracia vznesené pochybnosti správcu dane. S uvedeným sa kasačný súd stotožňuje a dodáva, že výpoveď U.. B. vykazovala vysokú mieru všeobecnosti.

Ďalšie námietky

62. Kasačný súd preskúmal aj námietku sťažovateľky, ktorou namietala, že v priebehu celého správneho konania konajúce daňové orgány nazerali na ňu ako na právoplatne odsúdenú páchatelku trestného činu podvodu v oblasti daní. Aj v tomto prípade sťažovateľka nijako nešpecifikovala vznesenú pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany daňových orgánov vo vzťahu ku konkrétnym osobám alebo úkonom. Kasačný súd preto túto námietku verifikoval vo všeobecnej rovine a konštatuje, že takýto záver nemá oporu ani v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí a ani v skutkovom stave vyplývajúcom z administratívneho spisu.

63. K námietke označenej ako „účelové spochybnenie predložených dôkazov“, kasačný súd poukazuje na rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31.05.2022, v ktorom kasačný súd k obsahovo obdobnej námietke uviedol: „68. K časti námietky týkajúcej sa neoznánia dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola. [...]

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

64. V časti namietajúcej nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ kasačný súd poznamenáva, že uvedené rozhodnutia nie sú aplikovateľné na prípad sťažovateľky v tomto zdaňovacom období, keď primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH podľa preskúmaných rozhodnutí bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok (nepreukázanie materiálnej existencie plnenia) a neplnenie podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní (preukázanie prepravy tovaru mimo územia Slovenskej republiky). Kasačný súd nezhliadol dôvod, prečo by mal v tejto veci všeobecný poukaz sťažovateľky (bez vznesenia konkrétne formulovaných námietok) na uvedenú judikatúru zvrátiť závery krajského súdu a správnych orgánov.

65. Sťažovateľka sa ďalej ohradila voči tomu, že správca vydal vo veci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2010 nie jeden, ale dva protokoly. Kasačný súd je toho názoru, že sa nejedná o vážne pochybenie prvostupňového orgánu ako orgánu daňovej kontroly, ktoré by malo dopad na zákonnosť rozhodnutí, ktoré boli vydané v nadväzujúcom vyrubovacom konaní. Kasačný súd zdôrazňuje, že namietaným postupom správcu dane nedošlo k žiadnej ujme na právach sťažovateľky a sťažovateľka v tomto smere ani žiadnu argumentáciu v správnej žalobe, ako ani v kasačnej sťažnosti neponúkla. Zákonnosť vypracovania dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly už kasačný súd posudzoval viackrát s rovnakým výsledkom, napr. v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/35/2020 zo dňa 16. februára 2022: „Formalistický, resp. jazykový výklad (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku) smerujúci k tomu, že z daňovej kontroly musí byť vydaný jeden protokol síce nie je bez ďalšieho nesprávny, keďže je v ustanovení predmetnej právnej normy použité jednotné číslo, avšak väčší štandard ochrany práv je zabezpečený cez výklad, ktorý pripúšťa vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly.“ Uvedené je v

súlade aj so skorším právnym názorom kasačného súdu napr. vo veci sp. zn. 1Sžfk/90/2017 zo dňa 26. februára 2019, kde v bode 39 kasačný súd uvádza: „Správca dane postupoval podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom, keď z jednej daňovej kontroly vyhotovil jeden daňový protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel na dani a za zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel na zistený nebol, a preto sa vyrubovacie konanie ani nezačalo.“. Obdobný záver vyplýva napr. z rozsudku kasačného súdu vo veci sp. zn. 5Sžfk/25/2017 zo dňa 31. januára 2019: „Čo sa týka námietky ohľadom vydania druhého protokolu, kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu, že uvedeným postupom správcu dane nebol sťažovateľ ukrátený na svojich subjektívnych právach, keď mu bolo umožnené realizovať všetky jeho procesné práva v zmysle Daňového poriadku...“ a tiež z rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/21/2021 zo dňa 19.10.2022.

66. Navyiac kasačný súd uvádza, že túto námietku sťažovateľky vyhodnotil ako nedôvodnú nielen z dôvodu uvedeného v odseku vyššie, ale aj z dôvodu, že samotná kasačná sťažnosť (ako ani správna žaloba vo veci) neobsahovala takú vecnú argumentáciu, ktorá by čo i len podporne mohla potvrdiť, že vydaním dvoch protokolov vo veci došlo k zásahu do práv sťažovateľky (napr. tým, že jej bola vydaním dvoch protokolov odňatá možnosť účinne sa domáhať ochrany svojich práv).

67. Kasačný súd preto dospel k záveru, že kasačný bod, v ktorom sťažovateľka namietala, že krajský súd nesprávne právne posúdil, že z daňovej kontroly môžu byť vydané aj dva protokoly, nemá oporu v súčasnom výklade tejto právnej normy, ako ani v rozhodovacej praxi kasačného súdu, a preto ju vyhodnotil ako nedôvodnú.

68. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených skutočností najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

69. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 SSP, keď žalobkyňa v kasačnom konaní úspešná nebola a - žalovaný - hoci úspešný bol, najvyšší správny súd na jeho strane neidentifikoval okolnosti, ktoré by odôvodňovali postup podľa § 168 SSP. Z uvedených dôvodov potom náhrada trov kasačného konania nebola priznaná ani jednému účastníkovi konania (voči druhému účastníkovi konania).

70. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.