

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-6S/51/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200482
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Martin Ľudevít Fafaľák
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:8021200482.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Martina Ľudevíta Fafaľáka a členov senátu JUDr. Zuzany Berežnej a Mgr. Slavomíra Podhorského, v právnej veci žalobcu: A. B. C., miestom podnikania Nová Ľubovňa 505, IČO: 37 164 996, zastúpeného KVASŇOVSKÝ & PARTNERS/ ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 03 Bratislava, so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4, 821 09 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102155692/2017 zo dňa 11.10.2017, takto

rozhodol:

I. Z a m i e t a návrh žalobcu na prerušenie konania.

II. Žalobu zamietá.

III. Náhradu trov konania pred správnym súdom a trov kasačného konania účastníkom nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“ alebo „správny orgán prvého stupňa“) Oznámením o daňovej kontrole č. 9712401/1/36105/2012 zo dňa 07.03.2012 začal u žalobcu výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2010 (ďalej ako „Oznámenie o daňovej kontrole“).

2. Správca dane vydal protokol č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2010, február 2010, september 2010 a december 2010 (ďalej ako „Protokol č. 1“) a súčasne vydal protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, október 2010 a november 2010 (ďalej ako „Protokol č. 2“).

3. Správca dane na základe zistených výsledkov z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania po daňovej kontrole vyrubil rozhodnutím č. 100201361/2017 zo dňa 02.02.2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa“) platiteľovi dane rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4/2010 v sume 35.043,25 Eur. Správca dane sa vo svojom rozhodnutí oprel o závery vyplývajúce z Protokolu č. 2 o daňovej kontrole.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 102155692/2017 zo dňa 11.10.2017 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých

zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 02.02.2017 č. 100201361/2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel v sume 35.043,25 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 žalobcovi, potvrdil.

5. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2010. Za zdaňovacie obdobie apríl 2010 správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v súvislosti s nadobudnutím tovaru v tuzemsku z Poľskej republiky od subjektov SPOLKA JAWNA MIKULEC a FIRMA HANDLOWO - USLUGOWA, A. A., ktoré nebolo podľa správcu dane preukázané, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane s poukázaním na § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1, § 43 ods. 1 a 5 a § 69 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. a s poukázaním na závery rozsudkov Súdneho dvora Európskej Únie vo veci C-184/05 a C-409/04 konštatoval, že v zdaňovacom období apríl 2010 nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. odberateľom v Poľskej republike SPOLKA JAWNA MIKULEC a FIRMA HANDLOWO - USLUGOWA, Mariusz Mikulec, preto si žalobca nemôže uplatniť oslobodenie od dane.

6. Žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia k námietkam žalobcu uviedol, že správca dane tým, že na základe výsledkov daňovej kontroly vypracoval dva protokoly, postupoval podľa legislatívnej úpravy, na základe ktorej sa postupuje v prípade, ak sa zistí alebo nezistí rozdiel dane v kontrolovanom zdaňovacom období. V súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu žalovaný poukázal na to, že odberateľ najprv potvrdil a neskôr poprel dodanie tovaru, pričom vývoz tovaru nepotvrdili ani vodiči motorových vozidiel, ktorých na návrh daňového subjektu vypočul správca dane. Žalobca nepreukázal, 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. Za neopodstatnenú považoval žalovaný aj námietku, že žalobca nemal možnosť vyjadriť sa k dôkazom ohľadne záverov poľskej daňovej správy, nakoľko v konaní u poľskej daňovej správy nemá slovenský správca dane kompetenciu.

7. Žalovaný nepovažoval za opodstatnenú ani námietku týkajúcu sa nedodržania zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu, že odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií neboli doručené správcovi dane do troch mesiacov tak, ako to ustanovuje Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie č. 904/2010“). Žalovaný uviedol, že lehoty na výmenu informácií sú ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov a s ich nedodržaním citované nariadenie nespája žiadne právne dôsledky.

II.

Správna žaloba

8. Včas podanou žalobou sa žalobca domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a žiada zrušiť preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal priznať proti žalovanému náhradu trov konania.

9. V bode I. žaloby žalobca poukázal na skutkový stav, v bode II. žaloby na právny základ správnej žaloby, v bode III. podrobne poukázal na nezákonný postup správcu dane, namietal dĺžku daňovej kontroly, na nezákonné získaný listinný dôkaz - protokol, ktorý podľa jeho právneho názoru nevyvoláva právny stav ukončenia daňovej kontroly a poukázal aj na jednotlivé rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, na nález Ústavného súdu č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, z ktorého vyplýva záväzný právny názor, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

10. Žalobca poukázal na to, že správca dane si osvojil trend faktického predĺženia zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a považoval za zrejmé, že aj v tomto prípade účelovo obchádza zákonom ustanovenú dobu na výkon daňovej kontroly, a to cez inštitút prerušenia daňovej kontroly. Správca dane podľa jeho právneho názoru neúčelne a neprimerane prerušil daňovú kontrolu za účelom zistenia skutočností v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj „MVI“). Správca dane požadoval od príslušného orgánu cudzieho štátu informácie po častiach na základe viacerých žiadostí, pričom v záujme efektívnosti je možné kumulovať poskytnutie informácie do jednej žiadosti. Slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné podľa žalobcu vykladať v kontexte Smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušenie Smernice 77/799/EHS (ďalej ako „Smernica“), a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Smernici pre poskytnutie požadovaných informácií (3 mesiace od prijatia žiadosti).

11. Žalobca dôvodil, že oznámením o daňovej kontrole zo dňa 07.03.2012 začal žalovaný u žalobcu výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2010. V rozpore s vyššie uvedeným oznámením o daňovej kontrole správca dane vydal protokol č. 1311205/2015/ zo dňa 20.08.2015 u daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2010, február 2010, september 2010 a december 2010 (ďalej ako „Protokol č. 1.“) a súčasne vydal správca dane protokol č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2010, apríl 2010, máj 2010, jún 2010, júl 2010, august 2010, október 2010 a november 2010 (ďalej ako „Protokol č. 2.“). Uvedené je podľa žalobcu v rozpore s § 47 písm. d) Daňového poriadku, podľa ktorého protokol musí obsahovať predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Daňový poriadok jednoznačne definuje, že správca dane vyhotovuje jeden protokol, čo možno vyvodiť na základe gramatického výkladu. Protokol č. 1. v zmysle jeho obsahu zodpovedá kontrolovanému obdobiu január až december 2010 a dorúčením kontrolovanému daňovému subjektu sa podľa platných a účinných ustanovení Daňového poriadku kontrola končí.

12. V bode IV. žaloby žalobca namietal neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci. Poukázal, že ak správca dane považoval odpoveď poľskej daňovej správy za hodnoverný a dostatočný dôkaz, bol povinný zabezpečiť kontrolovanému daňovému subjektu možnosť vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom z dôvodu dodržania zásady rovnosti zbraní. Rovnako žalovaný nijakým spôsobom nezodpovedal zásadnú otázku, ako môže správca dane vychádzať z tvrdenia A. A., ktorý celkom zjavne konal účelovo a nedôveryhodne, neakceptoval tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu, ktorý počas výkonu daňovej kontroly svoje výpovede a predkladané dôkazy nenechal a úzko spolupracoval so správcou dane, keď mu to bolo umožnené.

13. Žalobca v priebehu daňovej kontroly v rámci vyjadrenia k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole zo dňa 20.08.2015 navrhol vypočuť svedkov a namietal vyhotovenie dvoch protokolov z vykonanej daňovej kontroly, nevynímajúc to, že Protokol č. 1. a Protokol č. 2. neobsahuje žiadne zistenia poľskej daňovej správy, že preklad z poľského do slovenského jazyka je nesprávne preložený, a rovnako tak závažné pochybenie správcu dane, ktoré spočíva v upretí práva žalobcovi klásť svedkovi A. A. otázky.

14. V bode V. žaloby žalobca namietal nevysporiadanie sa s jeho námietkami, a tiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Žalobca opakovane žiadal možnosť nahliadnuť do dôkazov získaných poľskou daňovou správou, o odôvodnenie vyhodnotenia dôkazov zo strany správcu dane, o preukázanie skutočností, že žalobca bol informovaný o vypočutí svedka s možnosťou kladenia otázok prostredníctvom MVI, o vysvetlenie významu vety „náš daňovník nepopiera uskutočnené vyrovnania“, o opätovný výsluch svedkov, ktorých výpovede sa stali podkladom pre rozhodnutia správcu dane aj žalovaného. Žalobca citoval čl.2 ods.3 Ústavy SR, § 29 ods.8 Daňového poriadku a zaujal názor, že je povinný preukázať len to, že tovar nakúpil od ním deklarovanej spoločnosti a tento predal. Na základe vyššie uvedených skutočností má žalobca za to, že daňové orgány si nezaobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti a procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom.

15. Dôvodil, že preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a v rozsahu v akom od neho možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobcom uvádzané skutočnosti, že bol povinný sa vysporiadať s jej námietkami v celom rozsahu, a to vzhľadom na obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci. Žalovaný sa však bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadal na ne. Žalovaný bez akejkoľvek aktivity opísal priebeh daňovej kontroly na základe správcom dane osvojených informácií, na základe MVI, správcovi dane nevytkol žiadnu zo žalobcom namietaných skutočností, nezrušil jeho rozhodnutie ani sa s otázkou nedostatočného zistenia a odôvodnenia skutkového stavu, ako aj právneho stavu nijako nevysporiadal.

16. V tejto súvislosti žalobca poukázal, že na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, vrátane údajov, ktoré odvolávajúci uviedol v doplnkoch odvolania. Ak sa správny orgán v rozhodnutí o odvolaní nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní, je to dôvod, aby súd zrušil takéto rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

III.

Vyjadrenie žalovaného

17. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 16.03.2018 zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Konštatoval, že lehoty na výmenu informácií boli podľa citovaného nariadenia ustanovené za účelom zrýchlenia a zintenzívnenia komunikácie medzi daňovými správami jednotlivých štátov a s ich nedodržaním citované nariadenie nespája žiadne právne dôsledky.

18. Podľa žalovaného za neopodstatnené možno považovať i námietky žalobcu ohľadom vypracovania dvoch protokolov správcom dane pri vykonávaní daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobia roku 2010. Správca dane tým, že vypracoval jeden protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých nezistil žiadne porušenia právnych predpisov, a druhý za zdaňovacie obdobia, v ktorých podľa kontrolných zistení žalobca porušil právne predpisy upravujúce kontrolovanú oblasť, neporušil žiadne právo ani právom chránený záujem žalobcu, ktoré by ovplyvnili výsledok daňovej kontroly.

19. K námietkam žalobcu uvedeným v časti IV. žaloby, že v rozhodnutí žalovaného i správcu dane absentuje zodpovedanie konkrétnych relevantných informácií, ktoré sa stali pre správcu dane a žalovaného podkladom pre rozhodnutie, žalovaný uvádza, že v odpovedi na dožiadanie poľská daňová správa konkrétne uviedla, ktoré deklarovane transakcie boli fiktívne, a správca dane i žalovaný nemali dôvod spochybňovať tieto informácie. K prijatému záveru daňové orgány došli na základe vyhodnotenia všetkých získaných dôkazov, z uvedeného dôvodu i námietku žalobcu, že správca dane bez preukázania konkrétnymi dôkazmi a bez vyhodnotenia všetkých vykonaných dôkazov v ich vzájomnej súvislosti automaticky akceptoval tvrdenie daňovej správy iného štátu ako jediný správny a relevantný dôkaz, žalovaný považuje za neopodstatnenú.

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

21. K námietke žalobcu, že mu žalovaný neumožnil aplikovať svoje právo vyjadrovať sa k dôkazom, na základe ktorých poľská daňová správa došla k záveru, žalovaný uviedol, že informácia poľskej daňovej správy bola poskytnutá na základe výsledkov daňovej kontroly vykonávanej u poľského daňového subjektu poľským správcom dane, a v tomto konaní slovenský správca dane nemá potrebné kompetencie. Pri preverovaní intrakomunitárneho dodania tovaru správca dane postupoval v zmysle ustanovení zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a Nariadenia

Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Z uvedených právnych predpisov pre správcu dane členského štátu, ktorý vypracoval žiadosť o preverenie deklarovaných zdaniteľných obchodov, ani pre odvolací orgán nevyplýva právo vyžadovať od dožiadaných členských štátov, aby k poskytnutej informácii predkladali aj jednotlivé dôkazy, na základe ktorých k prijatému záveru došli.

22. Žalovaný zvýraznil, že pri uplatnení nároku na odpočítanie dane, resp. pri uplatnení oslobodenia od dane z pridanej hodnoty s poukázaním na § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov dôkazné bremeno je výlučne na žalobcovi (žalobca sa v žalobe odvoláva na ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase realizovania zdaniteľných obchodov, avšak daňová kontrola bola vykonávaná v čase účinnosti zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov). Žalobca i napriek tomu, že mal realizovať zdaniteľný obchod, počas daňovej kontroly ani v odvolacom konaní nepredložil o jeho realizácii žiaden dôkaz, ktorý by vyvrátil tvrdenie poľskej daňovej správy, že časť deklarovaných transakcií bolo fiktívnych. Poukazovanie na rozpory medzi vyjadrením svedka, na nedostatočný alebo nepresný preklad a interpretáciu správnych orgánov (časť VI. žaloby) zo strany žalobcu je podľa žalovaného účelové, a nezbavuje žalobcu povinnosti vyplývajúcej z citovaného ustanovenia, aby bez akýchkoľvek pochybností preukázal, že uplatnenie odpočítania dane alebo oslobodenia od dane bolo v súlade s platnou právnou úpravou.

IV.

Replika žalobcu

23. K vyjadreniu žalovaného k žalobe sa už žalobca ďalej nevyjadril.

V.

Skoršie rozhodnutie správneho súdu a kasačné konanie

24. Krajský súd v Prešove skorším rozsudkom č.k. 6S/57/2017-78 (v súčasnosti pod sp. zn. PO-6S/57/2017-78) zo dňa 26.09.2018 žalobu zamietol a náhradu trov konania účastníkom nepriznal, nakoľko bol toho právneho názoru, že žalobcom vznesené námietky boli nedôvodné.

25. Proti uvedenému rozhodnutiu podal včas kasačnú sťažnosť žalobca, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd SR (ďalej aj „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/18/2020 zo dňa 17.06.2021 a to tak, že rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 6S/57/2017-78 zo dňa 26.09.2018 zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd mal za to, že z odôvodnenia rozsudku krajského súdu nebolo zrejmé, na základe akých konkrétnych skutkových okolností a dôkazov dospel k záveru, a akým spôsobom na skutkový stav 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, vypracovanie dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, neprimeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, a s tým súvisiace nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť protokolu. Kasačný súd konštatoval, 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, absolútne sa však vyhol priamej reakcii na konkrétne žalobné námietky vznesené pri každej takejto zásadnej otázke. Konkrétnosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozsudku.

VI.

Návrh o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ

26. Žalobca podaním doručeným Krajskému súdu v Prešove dňa 28.06.2022 požiadal o prerušenie konania za účelom predloženia prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ v nasledovnom znení:
1. Lehoty uvedené v čl. 10 Nariadenia 904/2010 majú pre žiadaný orgán záväzný charakter alebo

odporúčací charakter? 2. V prípade, ak žiadaný a žiadúci orgán neaplikujú postup v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia 904/2010, je povinný žiadaný orgán poskytnúť informácie výhradne v lehote uvedenej v čl. 10 Nariadenia 904/2010? 3. V prípade, ak žiadaný orgán a žiadúci orgán uzavru osobitnú dohodu v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, môžu lehotu na poskytnutie informácií predĺžiť o ľubovoľnú lehotu alebo len o lehotu definovanú v čl. 10 Nariadenia 904/2010? 4. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neuzavretie osobitnej dohody medzi žiadaným a žiadúcim orgánom o predĺžení 11 lehoty na poskytnutie informácií v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010 ? 5. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neinformovanie žiadajúceho orgánu o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote v zmysle čl. 12 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010 ? 6. V prípade, ak žiadaný orgán prekročí odlišnú lehotu dohodnutú na základe dohody v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, takéto prekročenie je možné považovať za porušenie Nariadenia 904/2010?

VII.

Relevantná právna úprava

27. Podľa § 3 ods. 1 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“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

29. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

30. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

32. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

33. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

34. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých

dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

35. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

36. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

37. 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.

38. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

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

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

41. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

42. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

43. Podľa § 69 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

44. Podľa § 69 ods. 2 veta prvá Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

45. Podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie a) protokolu z daňovej kontroly, b) protokolu o určení dane podľa pomôcok.

46. Podľa § 69 ods. 4 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie

nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.

47. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v príslušnom zdaňovacom období (ďalej len „zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

48. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelivé a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

49. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

50. Podľa § 25 ods. 1 písm. b) zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti.

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

52. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

54. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

56. Podľa § 19 veta prvá SSP správne súdy konajú a rozhodujú v senátoch, ak tento zákon neustanovuje, že rozhoduje sudca alebo predseda senátu.

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

VIII.

Konanie pred správnym súdom

58. S účinnosťou ku dňu 1. júna 2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach. V súlade s § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. V predmetnej veci je preto na konanie od 01.06.2023 príslušný Správny súd v Košiciach.

59. Správny súd v Košiciach po zrušení a vrátení veci kasačným súdom opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 177 ods. 1 SSP v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 SSP) a po zistení, že žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 SSP) v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP), na pojednávaní vyhlásil vo veci rozsudok (§ 137 ods. 4 SSP) po tom, čo dospel k záveru, že správnu žalobu žalobcu je potrebné zamietnuť s poukazom na ustanovenie § 190 SSP pre jej nedôvodnosť.

60. Správny súd vo veci rozhodol na pojednávaní konanom dňa 12.06.2025, ktorého sa zúčastnil len žalovaný. Právny zástupca žalobcu sa z účasti na pojednávaní žiadnym spôsobom neospravedlnil, hoc mu bolo predvolanie na pojednávanie riadne a včas doručené. Na pojednávaní zástupca žalovaného odkázal na právnu argumentáciu vyplývajúcu z predošlých písomných prednesov.

IX.

Právny názor správneho súdu

61. Predmetom preskúmania správneho súdu v predmetnej veci je rozhodnutie žalovaného č. 102155692/2017 zo dňa 11.10.2017, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 02.02.2017 č. 100201361/2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel v sume 35.043,25 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 žalobcovi, potvrdil.

62. Vychádzajúc z obsahu žaloby žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav, nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, absenciu správnej úvahy, dĺžku trvania daňovej kontroly a porušenie procesných práv žalobcu v daňovom konaní.

63. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 na základe oznámenia č. 9712401/5/386105/2012 zo dňa 07.03.2012. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt deklaroval v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2010 nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH od dodávateľov G. D., „XBARG“ Gabon 70, Golkowice, H. XXXXXXXXXXXX, SPOLKA JAWNA MIKULEC, 33-340 Moszczenica, Nizna 144, H. XXXXXXXXXXXXXX I. J. B., A. A., 33-340 H. XX, K. K., H. XXXXXXXXXXXX. Nadobudnutie tovaru správca dane žiadal preveriť prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (MVI), a to žiadosťou zo dňa 26.06.2014 (dodávateľ G. D.), žiadosťou zo dňa 26.11.2012 (dodávateľ SPOLKA JAWNA MIKULEC) a žiadosťou zo dňa 26.11.2012 (dodávateľ FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA). Z dôvodu podania uvedených žiadostí správca dane rozhodnutiami zo dňa 26.11.2010 a zo dňa 28.07.2014 kontrolu dane z pridanej hodnoty do dňa doručenia odpovedí prerušil.

64. Pri preverovaní nadobudnutia tovaru od dodávateľa tovaru SPOLKA JAWNA MIKULEC poľská daňová správa v čiastočnej odpovedi doručenej správcovi dane dňa 01.07.2013, v čiastočnej odpovedi doručenej dňa 09.06.2014 a konečnej odpovedi na žiadosť zo dňa 26.11.2012 uviedol, že vecné plnenie z faktúr (špecifikovaných číslom, dňom vyhotovenia, základom dane na strane 4 preskúmaného rozhodnutia žalovaného) v celkovej hodnote 722.877,44 Eur nenastalo, a tým aj vznik daňovej povinnosti z titulu nadobudnutia tovaru u kontrolovaného daňového subjektu, z čoho následne vyplynulo neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane. Na základe uvedených kontrolných zistení správca dane vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 07 daňového priznania v sume 722.877,44 Eur, ktorý spôsobil v riadku 08 a v riadku 21 daňového priznania rozdiel v sume 137.346,71 Eur. Pri preverovaní nadobudnutia tovaru od

dodávateľa tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. poľská daňová správa v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 24.05.2013 na základe žiadosti zo dňa 26.11.2012 uviedla, že intrakomunitárne dodania boli len v mesiacoch máj a jún 2010, a to dodanie strúhanky, čriev, smaženej cibule a mäsových produktov. Intrakomunitárne dodania tovaru pre žalobcu v mesiacoch marec a apríl 2010 preverovaný daňový subjekt neuskutočnil. Počas daňovej kontroly A. A. poskytol vysvetlenie, z ktorého vyplýva, že v mesiacoch marec, apríl, máj, jún a júl 2010 nenadobudol intrakomunitárne dodanie tovaru od žalobcu a v mesiacoch marec a apríl 2010 pre neho 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 A. A. predložil korekcie súhrnných výkazov za mesiace marec, apríl, máj, jún a júl 2010.

65. Uvedené kontrolné zistenia preukázali, že vecné plnenie z faktúr (špecifikovaných dňom vyhotovenia, číslom, základom dane na strane 5 preskúmaného rozhodnutia žalovaného) v celkovej hodnote 1.240.653,30 Eur nenastalo, a tým aj vznik daňovej povinnosti z titulu nadobudnutia tovaru u kontrolovaného daňového subjektu, z čoho následne vyplynulo neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane. Na základe uvedených kontrolných zistení správca dane vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 07 daňového priznania v sume 1.240.653,30 Eur, ktorý spôsobil rozdiel v riadku 08 a v riadku 21 daňového priznania v sume 235.724,12 Eur. S poukazom na § 11 ods. 1, 2, 4, 13, § 19 ods. 1, § 20 ods. 1, § 49 ods. 1 a § 69 ods. 6 zákona o DPH správca dane na základe uvedených kontrolných zistení neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane v sume 373.070,84 Eur.

66. Žalobca v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 vykázal dodanie tovaru s oslobodením od dane do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH vo výške 227.397,45 Eur. Podľa súhrnného výkazu za zdaňovacie obdobie apríl 2010 podaného daňovým subjektom dňa 21.06.2010 nadobúdateľmi tovaru boli poľské daňové subjekty SPOLKA JAWNA MIKULEC (hodnota tovaru 137.788,00 Eur) a FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, Mariusz Mikulec (hodnota tovaru 89.609,00 Eur). Deklarované dodanie tovaru správca dane žiadal preveriť na základe žiadosti o MVI zo dňa 26.11.2012.

67. Pri preverovaní dodania tovaru odberateľovi SPOLKA JAWNA MIKULEC poľská daňová správa v čiastočnej odpovedi doručenej správcovi dane dňa 01.07.2013, v čiastočnej odpovedi doručenej dňa 09.06.2014 a v konečnej odpovedi na žiadosť správcu dane zo dňa 26.11.2012 uviedla, že v zdaňovacom období apríl 2010 boli nadobudnutia tovaru uskutočnené vo výške 7.916,04 Eur na základe faktúry č. 1001029 zo dňa 30.04.2010. Zostávajúce faktúry v hodnote 129.872,26 Eur, a to č. 1001052 zo dňa 13.04.2010 v celkovej hodnote 65.916,66 Eur, č. 1001053 zo dňa 22.04.2010 v celkovej hodnote 52.199,92 Eur, č. 1001056 zo dňa 30.04.2010 v celkovej hodnote 168,00 Eur, č. 1001131 zo dňa 30.04.2010 v celkovej hodnote 11.587,68 Eur nedokumentujú skutočné transakcie, boli to fiktívne transakcie.

68. Pri preverovaní dodania tovaru odberateľovi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. poľská daňová správa v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 24.05.2013 na základe žiadosti zo dňa 26.11.2012 uviedla, že intrakomunitárne dodania na základe faktúr č. 1001057 zo dňa 20.04.2010 za hovädzie a bravčové mäso v celkovej hodnote 77 611,25 Eur, a č. 1001129 zo dňa 30.04.2010 za hovädzie mäso v celkovej hodnote 11 997,90 Eur sa v zdaňovacom období apríl 2010 neuskutočnilo. Počas daňovej kontroly A. A. poskytol vysvetlenie, že v mesiacoch marec, apríl, máj, jún a júl 2010 nenadobudol intrakomunitárne dodanie tovaru od žalobcu a v mesiacoch marec a apríl 2010 pre neho 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 A. A. predložil korekcie súhrnných výkazov za mesiace marec, apríl, máj, jún a júl 2010.

69. Správca dane s poukazaním na § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a/, § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 43 ods. 1, 5, § 69 ods. 1 zákona o DPH a s poukazaním na závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci C-184/05 a C-409/04 konštatoval, že k dodaniu deklarovaného tovaru v celkovej hodnote 219 481,41 eur v zmysle § 43 zákona o DPH odberateľmi FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2010 nedošlo, preto vyčíslil rozdiel základu dane v riadku 03 daňového priznania celkom v sume 219.481,41 Eur a rozdiel dane v riadku 04 celkom v sume 35.043,25 Eur.

70. Správca dane oboznámil žalobcu s výsledkami daňovej kontroly pri ústnom pojednávaní dňa 06.08.2015 (zápisnica č. 1264721/2015) a dňa 20.08.2015 mu osobne doručil protokol č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015, v ktorom zaznamenal výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január, február, september, december 2010 a protokol č. 13111968/2015 zo dňa 20.08.2015 spolu s výzvou č. 1312406/2015 zo dňa 20.08.2015 na vyjadrenie sa k výsledkom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010.

71. Dňa 20.10.2015 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015, v ktorom navrhol vypočuť svedkov a namietať vyhotovenie dvoch protokolov z vykonanej daňovej kontroly, že protokol neobsahuje žiadne zistenia od poľskej daňovej správy, namietať nedostatočný preklad z poľského do slovenského jazyka, upretie práva klásť svedkovi A. A. otázky a nedostatočné vyhodnotenie dôkazov. Pripomienky a návrhy daňového subjektu boli prerokované pri ústnom pojednávaní dňa 22.09.2016 (zápisnica č. 103929541/2016).

72. V rámci ústneho pojednávania dňa 22.09.2016 boli prijaté závery, ku ktorým sa žalobca vyjadril podaním zaevidovaným u správcu dane pod číslom 1661392/2016 zo dňa 31.10.2016. Uvedené pripomienky boli prerokované pri ústnom pojednávaní dňa 26.01.2017, z ktorého bolo spísaná zápisnica č. 100165463/2017, a ktorú správca dane považoval za poslednú vo vyrubovacom konaní. Následne správca dane vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. 100201361/2017 zo dňa 02.02.2017, ktorým vyrubil rozdiel v sume 35 043,25 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2010 kontrolovanému daňovému subjektu - žalobcovi.

73. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

74. Správny súd sa najprv zaoberal tými námietkami žalobcu, v prípade ktorých preukázania by bolo žalobou napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Pre efektívny súdny prieskum je totiž nutné preverovanie zákonnosti začať od nepreskúmateľnosti (ktorá je zrušujúcim dôvodom napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP), keďže táto je základnou prekážkou každého súdneho prieskumu (obdobne napr. rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/68/2016 z 27. júna 2017). Správny súdny poriadok v ustanovení § 191 ods. 1 písm. d) upravuje ako jeden z dôvodov zrušenia v správnom súdnom konaní preskúmaného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy jeho nepreskúmateľnosť, a tú následne rozlišuje na nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. O nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov ide okrem iného aj vtedy, ak sa správny orgán riadne nevysporiada so všetkými námietkami účastníkov konania, prípadne svoje rozhodnutie neodôvodní. Z odôvodnenia rozhodnutia musí byť zrejmé, že sa správny orgán posudzovanou vecou náležite zaoberal, neopomenul žiadne účastníkovské námietky, na tieto prihliadol a vysporiadať sa s nimi. Argumenty a závery správneho orgánu nesmú vzbudiť pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odôvodnenia musí rovnako plynúť vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Rozhodnutie, ktorého odôvodnenie nespĺňa tieto náležitosti je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože nedáva dostatočné záruky, že nebolo vydané v dôsledku svojvôle. O nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť ide vtedy, ak je rozhodnutie nejasné alebo protirečivé.

75. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, táto je neopodstatnená. Z ustanovenia § 63 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že rozhodnutie musí vychádzať zo stavu zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. V súlade so zákonom postupoval žalovaný, ak napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane

ako správne potvrdil. Rozhodnutia oboch správnych orgánov sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje Daňový poriadok v § 63 ods. 1 až 11, § 74 ods. 1 až 9.

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

77. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Žalovaný preto rozhodol vecne správne, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil. Preto uvedenú žalobnú námietku vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

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

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

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

81. 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 oprávnené a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.04.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011).

82. Žalobca v žalobe spochybňuje zákonnosť vykonaného dokazovania využitím inštitútov miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane aj v rámci medzinárodnej výmeny. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane a medzinárodnou výmenou informácií sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a získané informácie sú daňovému subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, k nim má právo sa vyjadrovať, navrhovať dôkazy, rovnako má právo vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly.

83. Z judikatúry Súdneho dvora napr. rozsudok vo veci C-276/12 vyplýva... „právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice Rady 77/799/EHS z 19.12.1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20.11.2006, a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil. Smernica 77/799/ zmenená a doplnená smernicou 2006/98, neupravuje otázku, za akých podmienok môže daňovník spochybníť správnosť informácie, ktorú poskytol dožiadaný členský štát, ani neustanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie“.

84. Správny súd sa zaoberal aj žalobnou námietkou nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ako aj na nedodržania ustanovení Smernice č. 904/2010, na základe ktorej bolo vykonané MVI dožiadanie poľskou daňovou správou, ako aj českou daňovou správou. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn.: 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022 (bod 36, 37, 38), podľa ktorého: „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 SSP 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 a 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?“

„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.“

„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.“

Bod 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 nezhliadol 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..“

85. Správny súd poukazuje na uvedené závery Najvyššieho správneho súdu SR v rozhodnutí sp. zn.: 5Sžfk/34/2018 a rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora EÚ tak, ako dospel k záveru kasačný súd, aj správny súd, ktorý je týmto záverom viazaný, konštatuje, že lehoty stanovené Nariadením Rady EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o MVI nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Na základe uvedeného preto s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-186/2020 zo dňa 30. septembra 2021, ako aj s poukazom na závery Najvyššieho správneho súdu SR v rozsudku sp. zn.: 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022 považuje uvedenú námietku žalobcu za nedôvodnú. Na základe uvedenej citácie z rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR mal správny súd za to, že boli splnené všetky kritéria postupu správcu dane pri dožiadaní o MVI.

86. Námietka žalobcu o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly je nedôvodná. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016 zverejnenom v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR č. 60 konštatoval, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia (ES) č. 1798/2003 zo dňa 07.10.2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 prepracované znenie). Z ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, to znamená, že do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (najviac jeden rok odo dňa jej začatia v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku) sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená. Pri tejto žalobnej námietke opätovne správny súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-186/2020 zo dňa 30. septembra 2021, ako aj na závery Najvyššieho správneho súdu SR uvedené v rozsudku 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31.03.2022.

87. V súvislosti s námietkami týkajúcimi sa prerušenia daňovej kontroly - správny 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 vytýkať dĺžku trvania

prerušená kontrola, 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).“

88. 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. 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 žalobca počas prerušenia daňovej kontroly nielenže neinicioval žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly, ale dokonca podal prostredníctvom svojej splnomocnenej zástupkyne žiadosť zo dňa 12.04.2013 o odklad výkonu daňovej kontroly, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 19.04.2013.

89. Druhýkrát bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím zo dňa 28.07.2014 odo dňa 01.08.2014 z dôvodu potreby získania informácií podľa osobitného predpisu, pričom žalobca bola na ústnom pojednávaní upovedomený, že správca dane zaslal dňa 26.06.2014 žiadosť o MVI v súvislosti s obchodom so spoločnosťou Czeslaw Grabski „XBARG“. 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.

90. 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 žalobcu, 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 správny 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.

91. Z judikatúry Najvyššieho súdu SR jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym, pričom táto zásada umožňuje, ale súčasne aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktúr, teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre.

Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať, a za správnosť ktorých zodpovedá.

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

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

94. K námietke žalobcu, že správca dane nemohol vypracovať z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie roku 2010 dva protokoly správny súd poukazuje, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, jún, júl, august, október a november 2010, v ktorých zistil porušenia právnych predpisov správca dane vypracoval protokol zo dňa 20.08.2015 číslo 1311968/2015, ktorý zaslal žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. V protokole č. 1311205/2015 zo dňa 20.08.2015 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, september a december 2010 nezistil porušenia právnych predpisov. V zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie nezačína a výzva sa podľa § 46 ods. 8 citovaného zákona nezasiaha. To, že správca dane vypracoval dva protokoly, nie je v rozpore s Daňovým poriadkom, nakoľko obidva protokoly boli vypracované s iným záverom správcu dane a za iné zdaňovacie obdobia, pričom tieto protokoly si vzájomne neodporovali. Správny súd preto považuje žalobnú námietku za nedôvodnú.

95. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý v rozhodnutí sp. zn. 4Sfk/86/2023 zo dňa 25.09.2024, ktorý sa týka obdobnej veci žalobcu uviedol: „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.“

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

97. Správny súd ešte na doplnenie vyššie uvedených dôvodov argumentuje tým, že správca dane dôkazy uvedené v odpovediach na žiadosti o MVI podrobne a dostatočne popísal v protokole z daňovej kontroly č. 1311968/2015 zo dňa 20.08.2015, na základe ktorých neuznal daňovému subjektu oslobodenie dane z dodania tovarov do iného členského štátu, konkrétne do Poľskej republiky pre odberateľov tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Právnym predpisom EÚ pre túto oblasť spolupráce je Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Samotné nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány členských štátov zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov. Na tento účel stanovil pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výberu daní, kontrola riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci spoločenstva a bojom proti podvodom súvisiacim s DPH. Správny súd má za to, že poľská daňová správa pri svojom preverovaní konala podľa svojich zákonných postupov. Pri preverovaní obchodných transakcií poľská daňová správa konala s oprávnenými osobami a ich vyjadrenia, ktoré sú uvedené v odpovediach sú informáciou, ktoré správca dane nespochybnil. Ide o skutočnosti, ktoré majú vplyv na dokazovanie. Odpovede poľskej daňovej správy považoval správca dane za hodnoverný a dostatočný dôkaz a vyžadované skutočnosti považuje vykonaným šetrením poľskou daňovou správou za dostatočne preukázané. Odpovede poľskej daňovej správy sú listinnými dôkazmi získanými plne zákonným postupom a tak správca dane, ako i daňový subjekt nemá žiadny dôvod uvedené listinné dôkazy spochybňovať.

98. Žalobca vo svojom vyjadrení tvrdil, že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do Poľska, konkrétne označil šoférov motorových vozidiel, ktorý prepravu tohto tovaru v roku 2010 uskutočňovali pre žalobcu. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania vykonal ústne pojednávania s navrhnutými svedkami H. L. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 17.03.2016) a M. C. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 06.04.2016). Svedkovia vypovedali, že tovar - mäso v roku 2010 vyviezli iba jedenkrát do Poľska, kde to bolo konkrétne si nepamätajú, ale niekde blízko hraníc, tovar rozvážali iba na území SR. Odpovede navrhnutých svedkov - šoférov nepotvrdili tvrdenia žalobcu. Svedok A. C. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 17.05.2016) vypovedal, že bol skoro pri každej nakládke tovaru, ktorý mal byť vyvezený do Poľskej republiky, preprava bola vykonávaná buď poľskými odberateľmi, vozidlami žalobcu, vozidlami Podtatranskej hydiny, a.s., ale zo strany kontrolovaného daňového subjektu nebol vo vyrubovacom konaní predložený žiadny dôkaz, že tovar bol skutočne prepravený do iného členského štátu, konkrétne odberateľom A. A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC, ako uviedol svedok vo svojej

výpovedi. Kontrolovanému daňovému subjektu boli zaslané upovedomenia o vypočítaní svedkov, ktoré boli kontrolovaným daňovým subjektom prevzaté, ale na ústne pojednávanie v prípade vypočítania svedkov - šoférov sa daňový subjekt ani jeho zástupca nedostavil, kedy v zmysle § 25 Daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca, má právo byť prítomný pri jeho vypočítaní a kľásť mu otázky. Výpovede svedkov - šoférov, ktoré jednoznačne potvrdili skutočnosť, že nebola vykonaná preprava tovaru do iného členského štátu - do Poľska správca dane považoval za ďalší hodnoverný a dostatočný dôkaz v spojitosti so skutočnosťami preukázanými poľskou daňovou správou, ktoré sú popísané v odpovediach na MVI zo dňa 09.06.2014, 24.05.2013 a následne v protokole zo dňa 20.08.2015.

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

100. Žalobca v podanom daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2010 vykázal dodanie tovaru s oslobodením od dane do iného členského štátu EÚ podľa § 43 ods.1 zákona o DPH vo výške 227.397,45 Eur (riadok 15, 16 daňového priznania). Výsledky preverovania potvrdili dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH uvedené v záznamoch DPH a uplatnené v podanom daňovom priznaní žalobcu za zdaňovacie obdobie apríl 2010 pre odberateľa tovaru SPOLKA JAWNA MIKULEC v hodnote 7.916,04 Eur na základe faktúry č. 1001029. Zostávajúce faktúry, ktoré boli zaslané v čiastočnej odpovedi nedokumentujú skutočné transakcie - boli tam fiktívne transakcie. Správcom dane poľskej daňovej správy bolo preukázané, že odberateľ tovaru SPOLKA JAWNA MIKULEC nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej žalobcom v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie apríl 2010, a teda žalobcovi nevzniklo v kontrolovanom zdaňovacom období oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oslobodenie od dane z dodania tovaru, ktorý deklaroval dodať z tuzemska do iného členského štátu, a to do Poľskej republiky pre nadobúdateľa FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A., a to na základe faktúry č. 1001057 zo dňa 20.04.2010, fakturácia za hovädzie a bravčové mäso v celkovej hodnote 77 611,25 Eur a faktúra č. 1001129 zo dňa 30.04.2010, fakturácia za hovädzie mäso v celkovej hodnote 11 997,90 Eur. Daňový subjekt dodanie uviedol v podanom súhrnnom výkaze za apríl 2010 - hodnota tovarov 89.609,00 Eur. Aj v tomto prípade výsledky preverovania nepotvrdili dodanie tovaru podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH uvedené v záznamoch o DPH a uplatnené v podanom daňovom priznaní žalobkyne za zdaňovacie obdobie apríl 2010 pre odberateľa tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. v hodnote 89 609,15 Eur z vyššie uvedených faktúr. Správcom dane poľskej daňovej správy bolo preukázané, že odberateľ tovaru FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA, A. A. nepriznal nadobudnutia vo výške uvedenej žalobcom v podanom súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie apríl 2010.

101. Ustanovenie § 43 zákona o DPH určuje základný princíp fungovania dane pri dodaní tovaru z jedného členského štátu, ak sú na obchode zúčastnení podnikatelia - dodávateľ a odberateľ, z ktorých dodávateľ je identifikovaný pre DPH v štáte dodania tovaru a odberateľ je identifikovaný pre DPH v štáte nadobudnutia tovaru - ide o intrakomunitárne dodanie tovaru. Za intrakomunitárnu dodávku tovaru môžeme označiť len takú, ktorá je spojená s prepravou. Správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a zároveň všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Tovar v zmysle predložených odberateľských faktúr bol v skutočnosti vyskladnený zo skladu kontrolovaného daňového subjektu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, avšak odberatelia tovaru (poľské daňové subjekty) v rámci výkonu kontroly popreli intrakomunitárne nadobudnutie tovarov, pričom uviedli, že išlo o fiktívne transakcie medzi dodávateľom (žalobcom) a odberateľmi, tiež prepravcovia tovarov - šoféri vypovedali, že prepravu tovaru do Poľskej republiky uskutočnili iba jedenkrát. Na základe uvedeného žalobca nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru pre nadobúdateľa - osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte s oslobodením od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a nepreukázal, že

splnil podmienky pre oslobodenie od dane pre dodaný tovar z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na ust. § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, t. j. dňom nadobudnutia tovaru, nakoľko miesto dodania tovaru je tuzemsko.

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

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

104. Správny súd opätovne poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/86/2023 zo dňa 25.09.2024, ktorý sa týka obdobnej veci žalobcu za zdaňovacie obdobie marec 2010, kde bola po zrušení a vrátení veci správne súdu a po opätovnom rozhodnutí správneho súdu, kasačná sťažnosť žalobcu kasačným súdom zamietnutá a kde bola zároveň konštatovaná vecná správnosť právnych argumentov správneho súdu, z ktorých zároveň vychádza aj správny súd v preskúmvanej právnej veci.

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

106. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd správnu žalobu žalobcu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

107. O návrhu žalobcu o prerušenie konania za účelom predloženia veci Súdnemu dvoru EÚ zo dňa 28.06.2022 správny súd rozhodol tak, že návrh na prerušenie konania zamietol s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-186/2020 zo dňa 30.09.2021, ako aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/34/2018, ktorým bolo konanie o prejudiciálnej otázke ukončené.

108. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom a trov kasačného konania. Žalobca v konaní pred správnym súdom nemal vo veci ani sčasti úspech, a preto nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, preto mu neboli priznané. Zároveň rozhodol správny súd aj o nároku na priznanie trov kasačného konania tak, že náhradu trov kasačného konania účastníkom nepriznal vzhľadom k tomu, že aj napriek zrušujúcemu rozsudku kasačného súdu žalobca vo výsledku v konaní úspech nemal.

109. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak:

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že:

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.