

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/13/2018
Identifikačné číslo spisu: 8016200883
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8016200883.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) HO&PE FAMILY, s.r.o., so sídlom Priemyselná 4947, 058 01 Poprad - Matejovce, IČO: 44 360 991, právne zastúpenej Mgr. Annou Angelovičovou, advokátkou so sídlom Slánska 20/A, 080 06 Prešov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1668858/2016 zo dňa 3. novembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/46/2016-162 zo dňa 13. októbra 2017, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 752758/2016 zo dňa 11.05.2016 určil žalobkyni ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 118.060,72 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 51.537,64 € a vyrubil daň v sume 66.523,08 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1668858/2016 zo dňa 03.11.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu zmenil tak, že určil žalobkyni rozdiel v sume 116.976,11 €, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 51.537,64 € a vyrubil daň v sume 65.438,47 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Správny súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správca dane v rozsahu dôvodov a námietok uvedených v žalobe, pričom vychádzal pri preskúmaní predmetných rozhodnutí z obsahu administratívneho spisu predloženého žalovaným. Podľa názoru správneho súdu argumentácia žalobcu v žalobe o jeho správnom postupe v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) je nesprávna a krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi daňových orgánov uvedených v preskúmaných rozhodnutiach. Krajský súd konštatoval, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2012 u žalobkyne v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Z predložených dokladov žalobkyňou v rámci daňovej kontroly mali daňové orgány preukázané, že žalobkyňa v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH v zdaňovacom období apríl 2012 pri uplatňovaní nadmerného odpočtu nepostupovala správne a ako platiteľka DPH odpočítala daň z faktúr od dodávateľov SISA SLOVAKIA s.r.o. Nové Mesto nad Váhom, Peter Štěpánek, s.r.o. so sídlom Prievidza a spoločnosti DAMOND s.r.o. so sídlom Žilina neoprávnene. Správny súd má za to, že daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav veci, z ktorého vyvodili správne právne závery a svoje rozhodnutia bezpochyby dôsledne odôvodnili, pričom žalovaný sa vyjadril ku všetkým námietkam žalobkyne uvedených v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správca dane.

5. V prvom rade správny súd poukazuje na žalobnú námietku, v súvislosti s ktorou správca dane, ako aj žalovaný konali v rozpore so zákonom, keď správca dane prerušil viackrát daňovú kontrolu, pričom v odvolávke poukázal na ustanovenie § 21a, § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Správny súd argumentuje tým, že zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní síce vylučuje spoluprácu v oblasti DPH, čo je uvedené konkrétne v § 3 ods. 2 písm. a) citovaného zákona tak, ako to uvádza žalobkyňa, avšak správca dane kontrolu prerušil na základe druhej časti odvolávky § 21a, a to v zmysle Nariadenia Rady EÚ (č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty), pričom správca dane zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií na základe čl. 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Z uvedeného aj podľa názoru správneho súdu vyplýva, že správca dane konal v súlade so zákonom a konanie mohol takto prerušiť, keď v rozhodnutiach o prerušení daňových kontrol uviedol ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, ku ktorému prislúcha odvolávka § 21a Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo 07.10.2010.

6. K jednotlivým rozhodnutiam o prerušení daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu správca dane aj vo svojom rozhodnutí uviedol, že vydal rozhodnutie z 24.05.2013 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dňa 24.05.2013, pričom z dôvodu, že rozhodnutie neobsahovalo všetky zákonom predpísané náležitosti, t. j. nebol uvedený deň, od ktorého je konanie prerušené, správca dane zaslal na FR SR podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania zo dňa 04.06.2013. Na základe uvedeného podnetu preto vydalo FR SR rozhodnutie zo dňa 11.06.2013 pre žalobkyňu, ktorým rozhodnutie správca dane z 24.05.2013 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podľa vyznačeného dátumu bolo rozhodnutie právoplatné dňa 17.06.2013 a doručené bolo na Daňový úrad pobočka Poprad až dňa 02.07.2013, na základe ktorého následne správca dane vydal nové rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dňa 02.07.2013, v ktorom je uvedené, že kontrola sa prerušuje odo dňa 02.07.2013 do obdržania výsledkov zaslaných v žiadosti o MVI. Následne, ako vyplýva z administratívneho spisu správca dane uviedol presné znenie § 27 ods. 2 Daňového poriadku, na ktoré apelovala žalobkyňa v odvolaní, ktoré sa týka začiatku lehoty určenej počtom dní. Do lehoty sa nezapočítava deň, keď došlo ku skutočnosti, určujúcej začiatok lehoty, avšak správca dane prerušil daňovú kontrolu podľa príslušného ustanovenia § 61 ods. 3 Daňového poriadku, z

ktorého bezpochyby vyplýva, že správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly určil začiatok prerušenia lehoty konkrétnym dňom. V zmysle tohto ustanovenia Daňového poriadku postupoval správca dane aj pri ďalšom prerušení kontroly.

7. Čo sa týka žalobnej námietky, podľa ktorej správca dane nevykonával daňovú kontrolu v lehote jedného roka od jej začatia podľa ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku správny súd argumentoval tým, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane oznámil rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly, ktorá sa začala dňa 03.07.2012 prerušenie konania, a to odo dňa 02.07.2013 do obdržania výsledkov zaslaných v žiadosti o MVI, pričom konkrétne uviedol, že poslednú odpoveď obdržal dňa 01.04.2014, pričom o tejto skutočnosti oboznámil písomne žalobkyňu a o doručení tejto informácie svedčí mail zo dňa 01.04.2014 ohľadom žiadosti na spoločnosť REDHAMS s.r.o., ČR. Správca dane ďalej poukázal na presné dátumy doručenia odpovedí na žiadosti o MVI týkajúcich sa odberateľov NOE HANDELS GmbH Rakúsko, ktorá bola doručená dňa 25.10.2013, odberateľa C&H HANDELS GmbH Rakúsko, ktorá bola doručená dňa 13.11.2013 a odpoveď týkajúca sa odberateľa REDHAMS s.r.o. ČR, ktorá bola doručená dňa 01.04.2014. Správny súd na základe uvedených skutočností konštatoval, že rozhodnutím zo dňa 03.04.2014 bol znovu prerušený výkon daňovej kontroly, a to dňom 03.04.2014 podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu zaslania žiadosti o MVI z 24.05.2013 týkajúcej sa odberateľa MAKROMEX CZ s.r.o. ČR. Deň prerušenia daňovej kontroly správca dane opätovne určil v súlade s § 61 ods. 3 Daňového poriadku a žiadosť o MVI zo dňa 24.05.2013 na preverenie skutočností u daňového subjektu MAKROMEX CZ s.r.o. ČR nebola súčasťou predchádzajúceho rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a preto správca dane odpoveď na túto žiadosť neobdržal do 03.04.2014, a preto daňovú kontrolu opätovne prerušil. Presný dátum doručenia odpovede na žiadosť zo dňa 24.05.2013 vo veci daňového subjektu MAKROMEX CZ s.r.o. ČR je 23.04.2014, ktorým dňom pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo správca dane žalobkyni písomne oznámil listom zo dňa 30.04.2014. Pokiaľ žalobkyňa argumentuje tým, že správca dane nedodrжал lehotu na vykonanie daňovej kontroly správca dane s týmto nesúhlasil a s týmto tvrdením sa stotožnil aj žalovaný, pričom správca dane uviedol aj správny výpočet dní výkonu predmetnej daňovej kontroly, ktorá sa začala 23.07.2012 prerušenie daňovej kontroly zo dňa 02.07.2013, pokračovanie daňovej kontroly 01.04.2014 a následne prerušenie daňovej kontroly 03.04.2014, pričom ďalšie pokračovanie daňovej kontroly nasledovalo 23.04.2014. Podľa správneho súdu rozsah vykonanej daňovej kontroly pozostával z 362 dní, pričom správca dane takto v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, neporušil.

8. Odvolanie sa na protokol zo dňa 07.05.2014, ktorý podľa žalobkyne nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a poukaz na nález Ústavného súdu SR pod sp. zn. III.ÚS 24/2010 z 29.06.2010 je podľa názoru správneho súdu v predmetnej veci nemožné aplikovať. Správny súd sa preto stotožnil so záverom správcu dane, ako aj žalovaného, že správca dane ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku neporušil a rozsah daňovej kontroly neprekročil lehotu jedného roka, pretože daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu 362 dní. Preto správny súd považoval uvedenú žalobnú námietku za neopodstatnenú.

9. Na uvedené nadväzujú následne aj ďalšie žalobné dôvody, na ktoré žalobkyňa poukazuje v úvode žaloby, a to, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom žalobkyňa poukazuje na to, že žalovaný nesprávne dospel k záveru, že žalobkyňa vedela, alebo mohla vedieť, že sa bude podieľať na plnení, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody a že došlo k zneužitiu práva. Pokiaľ žalovaný nepriznal nárok na odpočítanie dane a neuznal oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní s odvolaním sa na zneužitie subjektívneho práva na uplatnenie nadmerného odpočtu zo strany žalobkyne, žalovaný podľa žalobkyne nesprávne dospel k záveru, že v prípade nepriznania odpočtu dane v sume 61 370,40 Eur dodávok od spoločnosti SISA SLOVAKIA s.r.o., pretože tvrdí žalovaný, že miestom dodania je ČR v rámci reťazového obchodu a v jednom prípade, že ide o trojstranný obchod. Žalobkyňa zvyrazňuje to, že žalovaný nespochybňuje existenciu tovaru, ale spochybňuje, že tovar pre žalobcu dodala spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. S uvedeným tvrdením žalobkyne sa tak, ako daňové orgány nestotožňuje ani správny súd, pretože z rozsiahleho vykonaného dokazovania správcom dane bolo preukázané, že spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. Nové Mesto nad

Váhom síce v mesiaci apríl vystavila predmetné faktúry pre žalobkyňu ako odberateľa, tieto zaúčtovala, prijala úhrady a priznala z nich daň, avšak miestnym zisťovaním u daňového subjektu SISA SLOVAKIA s.r.o. bolo správcom dane zistené, že uvedená spoločnosť nemala žiadne skladovacie priestory a konateľ spoločnosti potvrdil, že spoločnosť obchodovala prostredníctvom ponuky na internete, ale fyzicky sa on sám nezúčastňoval na obchodoch. Dodávateľmi tovaru pre uvedenú spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. mali byť spoločnosti MARKLAND s.r.o. Bratislava a Escalante, s.r.o., Bratislava, pričom prepravu tovaru v dvoch prípadoch zabezpečovala samotná spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. prostredníctvom spoločnosti NEXT TRADE s.r.o. a v ostatných prípadoch prepravu zabezpečovala SISA SLOVAKIA s.r.o. Z administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že preverovaním spoločnosti MARKLAND s.r.o. správcom dane bolo zistené, že konateľ spoločnosti dodanie tovaru potvrdil, správcovi dane však predkladal doklady po termíne a neúplné, pričom spoločnosť má iba virtuálne sídlo, nemá žiadne skladovacie priestory, ani zamestnancov a v spoločnosti došlo k účelovej zmene konateľa a spoločníka. Ako vyplýva z daňových priznaní, od druhého štvrťroka 2012 vykazovala táto spoločnosť vysoké obraty a nízke daňové povinnosti. Spoločnosť Escalante, s.r.o. nepredložila správcovi dane žiadne doklady a jej bývalý konateľ uviedol, že tovar bol síce dodaný, avšak v čase nákupu sa tovar nachádzal v ČR. Aj táto spoločnosť mala iba virtuálne sídlo a v daňových priznaniach za I., II. a IV. štvrťrok 2012 vykazovala vysoké obraty a nízke daňové obraty. Z faktúr, ktoré boli predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2012 a na základe ktorých bol tovar fakturovaný v reťazci MAKROMEX CZECH s.r.o. - Escalante, s.r.o. SR - SISA SLOVAKIA s.r.o. SK a HO&PE FAMILY s.r.o. SK vyplýva, že prepravu zabezpečovala prepravná spoločnosť NEXT TRADE s.r.o. a CMR na prepravu tovaru túto zabezpečovala spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. Z údajov CMR vyplýva, že odosielateľom tovaru bola SISA SLOVAKIA s.r.o. a príjemcom bola žalobkyňa, pričom prepravcom bola spoločnosť NEXT TRADE s.r.o., miestom naložky boli Kunovice v ČR a miestom vykládky sídlo žalobkyne.

10. Z uvedeného aj podľa názoru krajského súdu správca dane správne usúdil, že v čase dodania tovaru o d spoločnosti SISA SLOVAKIA s.r.o. pre žalobkyňu sa tovar nachádzal v ČR, fyzicky bol prepravovaný medzi spoločnosťami SISA SLOVAKIA s.r.o. a žalobkyňou a u predchádzajúcich dodávateľov ide o tzv. nepohyblivé dodávky, pričom miestom dodania tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa preprava alebo odosielanie začínalo uskutočňovať. Miestom dodania tovaru pre spoločnosť Escalante, s.r.o., MARKLAND s.r.o. a SISA SLOVAKIA s.r.o. bola, ako vyplýva z uvedeného, Česká republika. Preto keď tovar v rámci reťazového obchodu fakturoval dodávateľ SISA SLOVAKIA s.r.o. pre žalobkyňu, nemohol fakturovať tento tovar so slovenskou daňou. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z ČR má spoločnosť žalobkyne, a preto z uvedeného aj podľa názoru krajského súdu správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď daňový subjekt SISA SLOVAKIA s.r.o. nemohol tovar fakturovať odberateľovi v cene so slovenskou daňou. Na základe týchto skutočností správca dane dospel k záveru, že žalobkyňa nemala právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr od dodávateľa SISA SLOVAKIA s.r.o. Uvedený správny postup pri uplatňovaní režimu DPH je stanovený konkrétne zákonom o DPH pri reťazových obchodoch a podmienený aplikáciou ustanovení § 13 a § 17, ktoré presne definujú miesto dodania tovaru a miesto nadobudnutia tovaru. Uvedené paragrafové znenie zákona o DPH je dôležité z hľadiska určenia členského štátu, v ktorom podlieha dodanie tovaru dani, prípadne jeho oslobodeniu od dane. Podľa uvedených ustanovení správca dane teda správne určil, že pohyblivou dodávkou, ktorá môže byť oslobodená od dane podľa § 43 Zákona o DPH je iba dodávka spojená s prepravou tovaru.

11. V prípade ďalších faktúr od spoločnosti SISA SLOVAKIA s.r.o. správca dane zistil, že tovar bol fakturovaný v reťazci MAKROMEX CZECH s.r.o. ČR - Escalante s.r.o. SR - MARKLAND s.r.o. SK - SISA SLOVAKIA s.r.o. SK a žalobkyňa. CMR, ktoré bolo predložené pod č. NL 37024 ku kontrole zo strany žalobkyne bol odosielateľom tovaru SC MAKROMEX SRL ROMANIA a príjemcom MAKROMEX CZECH s.r.o. ČR, pričom prepravu vykonala spoločnosť ELSTEN a.s. Benešov ČR. Ako vyplýva z CMR tovar bol naložený v Rotterdame 24.04.2012 a vyložený v Poprade - Matejovce, pričom správca dane zo žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ohľadom preverenia dodávok od MAKROMEX CZECH s.r.o. ČR pre Escalante s.r.o. Bratislava zistil, že v prípade trojstranných obchodov prepravu zabezpečoval prvý dodávateľ SC MAKROMEX SRL u prepravnej spoločnosti ELSTEN a.s. Benešov. Z uvedeného postupu správca dane vyvodil podľa názoru krajského súdu

správny záver, že v tomto prípade išlo o trojstranný obchod, keď tovar podľa CMR bol prepravený od prvého dodávateľa z Holandska z Rotterdamu ku druhému odberateľovi, ktorým podľa CMR bola spoločnosť žalobkyne. Z uvedeného aj správca dane dospel k záveru, že v prípade trojstranného obchodu mala spoločnosť MAKROMEX CZECH s.r.o. ako prvý odberateľ vystaviť faktúru za dodanie tovaru druhému odberateľovi - žalobkyni a spoločnosť žalobkyne mala priznať daň z nadobudnutia podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona o DPH a pri splnení podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. c) tohto zákona by si následne spoločnosť žalobkyne mohla odpočítať daň. U žalobkyni tým pádom nastala situácia, že pri priznaní dane a pri uplatnení odpočítania dane v rovnakej výške by sa výsledok rovnal nule. Žalobkyňa však nepredložila faktúru za dodanie tovaru od českého dodávateľa MAKROMEX CZECH s.r.o., ale od tuzemského dodávateľa SISA SLOVAKIA s.r.o., z ktorej si odpočítala daň vo výške 10.670,40 Eur, čo je v porovnaní s uplatnením trojstranného obchodu daňovo výhodnejšie. Pritom konateľ spoločnosti SISA SLOVAKIA s.r.o. sa vyjadril, že predmetný tovar nakúpil od spoločnosti MARKLAND s.r.o. Bratislava a konateľ spoločnosti MARKLAND s.r.o. sa vyjadril, že tovar mu dodala spoločnosť Escalante s.r.o. Bratislava, avšak tieto tvrdenia neboli vierohodnými dokladmi v rámci šetrenia správcu dane preukázané.

12. K ďalším faktúram spoločnosti SISA SLOVAKIA s.r.o. sa vyjadril konateľ tejto spoločnosti, pričom uviedol, že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, miesto nakládky tovaru nevedel uviesť a nepredložil ani doklady o preprave tovaru. Žalobkyňa uviedla, že tovar dodala do iného členského štátu pre odberateľa C&Z HANDELS GmbH Rakúsko a predložila ku kontrole CMR NC 471430 jeho spoločnosť. Údaje uvedené v CMR nepotvrdzujú dodanie tovaru od dodávateľa SISA SLOVAKIA s.r.o. pre odberateľa - žalobkyňu a podľa CMR ide o dodanie tovaru od dodávateľa PLUS FOOD HUNGARY s miestom dodania v inom členskom štáte, ktoré nie je ani predmetom dane v tuzemsku. Podľa CMR bol tovar vyložený v Maďarsku. Ďalej sa konateľ spoločnosti dodávateľa SISA SLOVAKIA s.r.o. vyjadril, že prepravu tovaru zabezpečoval pri ostatných faktúrach dodávateľ tovaru. Nevedel uviesť miesto nakládky, miesto vykládky určil ako skladovacie priestory spoločnosti žalobcu, alebo v ICE - BERG SLOVAKIA, spol. s r.o. v Bratislave, ktoré priestory mala prenajaté spoločnosť žalobkyne. Dodávateľmi tovaru pre SISA SLOVAKIA s.r.o. boli podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti Escalante s.r.o. a spoločnosť MARKLAND s.r.o. Z administratívneho spisu vyplýva, že vykonaným preverovaním u uvedených daňových subjektov MARKLAND s.r.o. a Escalante s.r.o. nebola preprava tovaru preukázaná žiadnymi hodnovernými dokladmi a bývalý konateľ spoločnosti Escalante s.r.o. Ing. N. nevedel uviesť od koho spoločnosť Escalante s.r.o. tovar nakupovala, ani kto prepravoval predmetný tovar. Z uvedených skutočností preto aj podľa názoru krajského súdu správne dospel správca dane k záveru, že tieto spoločnosti boli zapojené do reťazového obchodu ako umelé články. Pritom sa správca dane riadil vyššie uvedenými skutočnosťami, ktoré boli zistené na základe dožiadaní na jednotlivých daňových úradoch pri dodávateľoch pre spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o., ktorá bola dodávateľom pre žalobkyňu. Tieto skutočnosti takisto boli potvrdené aj predloženými písomnými dokladmi a to faktúrami, príjemkami k faktúre a napokon aj CMR ku jednotlivým dodaniam tovaru a preprave tovaru. Správca dane pri dôkladnom preverovaní jednotlivých dodávateľských spoločností takisto zistil, že obidve spoločnosti a to MARKLAND s.r.o., ako aj Escalante s.r.o. nie sú zaregistrované v databáze prevádzok potravinárskeho podniku a nemajú ani registrovanú činnosť a ani schválenú prevádzkareň. Podľa správcu dane daňové subjekty SISA SLOVAKIA s.r.o., Escalante s.r.o. a MARKLAND s.r.o. boli zapojené do reťazca obchodníkov ako umelé články a túto skutočnosť, ako už súd uviedol, potvrdzujú predovšetkým faktúry a doklady o preprave, z ktorých vyplynulo, že spoločnosť SISA SLOVAKIA s.r.o. fakturovala žalobkyni tovar so slovenskou daňou a platiteľ dane - žalobkyňa si z týchto faktúr odpočítala daň neoprávnene. Správny súd preto uvedenú žalobnú námietku, že posúdenie tejto časti faktúr vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, považoval za nepreukázanú.

13. Čo sa týka daňového subjektu Peter Štěpánek s.r.o., ktorý figuroval ako dodávateľ tovaru v mesiaci apríl 2012 v prospech žalobkyne a ktorý vystavil predmetné faktúry pre žalobkyňu záúčtoval tieto a prijal úhrady a priznal z nich daň, pričom dodávateľmi tovaru pre spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o. mali byť spoločnosti OPTAR s.r.o. Bratislava, RENEGAR s.r.o. Bratislava a AIRBORNE s.r.o. Dunajská Streda. Dodávateľ žalobkyne Peter Štěpánek s.r.o. predložil doklady o preprave k odberateľských faktúram, ako aj CMR, podľa ktorých si mal dať odberateľ - žalobkyňa tovar prepraviť od dodávateľa

Peter Štěpánek s.r.o. z Pravenca k odberateľovi REDHANS s.r.o. do Kunovic a tovar prepravovala spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o. Peter Štěpánek s.r.o. však k uvedenej preprave predložil k dokladom o nákupe tovaru od dodávateľov OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. doklady o preprave - CMR, podľa ktorých bol tovar prepravovaný z ČR na SK do Pravenca. Pritom správca dane preveroval uvedené skutočnosti a zistil, že ide o spoločnosti, ktoré sa na adresách sídla nenachádzajú, nemajú tam žiadne prenajaté priestory a nemajú žiadne materiálo-technické a personálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti. V uvedených spoločnostiach došlo k viacerým účelovým zmenám konateľov a spoločníkov. Zo zistení správcu dane bolo podľa názoru krajského súdu správne konštatované v rozhodnutí, že v spoločnosti AIRBORNE s.r.o. nebolo dodanie tovaru preukázané žiadnymi dokladmi. Za spoločnosť RENEGAR s.r.o. sa vyjadril k preverovaným obchodom bývalý konateľ K. M., ktorý predložil doklady a evidenciu, avšak vyjadril sa, že predmetný tovar nakupoval od dodávateľov BEVIS s.r.o. Bratislava, Fria s.r.o. Bratislava a KOKER s.r.o. Bratislava. Z preverovania týchto dodávateľov však správca dane zistil, že ide o nekontaktné osoby a nebolo možné od týchto zaobstarať žiadne doklady ani vysvetlenia. K preprave tovaru doklady bývalý správca nepredložil, pretože ju nezabezpečoval a tovar podľa jeho vyjadrenia prepravovala spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o., pričom tovar mal nakladať v priestoroch spoločnosti ROYAL BRINKERS SLOVAKIA s.r.o. Beluša a vykladať v Pravenci. Spoločnosť v podanom daňovom priznaní v apríli 2012 uviedla vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť. Od októbra 2012 podávala nulové daňové priznania. Čo sa týka spoločnosti OPTAR s.r.o. bývalý konateľ Y. L. bol predvedený, ale odmietol vypovedať, pričom doklady zo spoločnosti neboli predložené a nasledujúci konateľ uvedenej spoločnosti je bezdomovec, pričom ďalší konateľ, ktorý je uvedený v obchodnom registri tejto spoločnosti má trvalé bydlisko na adrese, ktorého sa nezdržiava dlhodobo. Daňový subjekt OPTAR s.r.o. nepodal žiadne daňové priznania k DPH, ani k dani z príjmov a bol registrovaným platiteľom DPH do 30.09.2012. Podľa názoru krajského súdu správca dane ohľadom uvedených spoločností dospel správne k záveru, že nebolo potvrdené dodanie tovaru od uvedených spoločností OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. pre spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o. a ani následne pre jeho odberateľa, t. j. žalobkyňu.

14. Ďalej správca dane z vykonaného dokazovania zistil, že pre spoločnosť žalobkyne v mesiaci apríl 2012 vystavila štyri faktúry pre daň v ČR spoločnosť REDHAMS s.r.o. na celkovú sumu 154.184,48 Eur z uplatnením oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, pričom išlo o tovar, ktorý mala nakúpiť od dodávateľa Peter Štěpánek s.r.o. Na žiadosť správcu dane česká daňová správa uviedla, že nemôže potvrdiť nadobudnutie tovaru spoločnosťou REDHAMS s.r.o. od spoločnosti žalobkyne, pretože zo správcu dane uvedená spoločnosť nekomunikuje, nespolupracuje a nereaguje na výzvy. Sídlo spoločnosti je len virtuálne, žiadna iná adresa neexistuje, prípadne prevádzkareň nie je správcovi dane známa. U daňového subjektu došlo opakovane k zmene konateľa, pričom český správca dane uviedol, že obchodné transakcie považuje za neštandardné, účelom ktorých je len získanie prospechu zneužitím platných daňových zákonov a daňového úniku na území SR. Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť REDHAMS s.r.o. bola zapísaná do Obchodného registra 10.08.2011, od tohto dátumu došlo k viacerým účelovým zmenám konateľov spoločnosti, ktorými boli osoby s trvalým pobytom na Slovensku. Od 23.09.2013 je konateľom spoločnosti osoba s trvalým pobytom v Maďarsku. Správca dane následne z prepravovaných dokladov - CMR zistil, že tovar mal byť pri jeho nákupe prepravovaný najprv z ČR na Slovensko do Plavenca a následne tovar prepravovali české prepravné spoločnosti zo SR do ČR do Kunovic pre odberateľa REDHAMS s.r.o. Tovar prepravovala spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o., t. j. tá istá spoločnosť, ktorá mala predmetný tovar nakúpiť najprv od nekomunikujúcich daňových subjektov, tovar vyložiť vo svojom sklade v Plavenci a následne tovar vyfakturovať pre odberateľa - žalobkyňu a sama mala tento tovar prepraviť späť do ČR do skladu ROCHUS spol. s r.o. Kunovice pre českú spoločnosť REDHAMS s.r.o. Na základe vykonaných dôkazov správca dane dospel správne preverovaním k záveru, že dodanie tovaru od spoločnosti žalobkyne pre českú spoločnosť REDHAMS s.r.o. nebolo potvrdené a platiteľ si priznanie hodnoty dodania tovaru oslobodeného od dane z odberateľských faktúr vystavených na platiteľa REDHAMS s.r.o. vo výške 184,48 Eur uplatnil nesprávne.

15. V rámci vyrubovacieho konania na základe požiadavky žalobkyne preveroval správca dane skladovanie tovaru v priestoroch prenajímateľa ROCHUS spol. s.r.o. Kunovice a zistil, že spoločnosť

REDHAMS s.r.o. mala prenajaté skladovacie priestory od spoločnosti ROCHUS spol. s r.o. Kunovice, pričom tovar od dodávateľa - žalobkyne nepreberal odberateľ REDHAMS s.r.o., ani osoba ním poverená, ale prenajímateľ skladovacích priestorov ROCHUS spol. s r.o., ktorý nebol osobou na preberanie tovaru poverenou. V rámci odpovede o MVI boli preverované príjmy a výdavky v sklade spoločnosti ROCHUS s.r.o. aj od dodávateľa na príjmách a odberateľa na výdavkách, pričom v odpovedi na žiadosť o MVI v jej doplnení je už uvedené, že príjmy a výdavky neobsahujú názov dodávateľa, resp. odberateľa a správca dane pritom disponoval výdavkami od spoločnosti ROCHUS spol. s r.o. Kunovice vyhotovenými pre iného nájomcu skladovacích priestorov, na ktorých je vždy uvedený odberateľ, názov prepravcu a meno vodiča. Správca dane tieto výdavky dostal v prílohe odpovede na žiadosť o MVI od českej daňovej správy týkajúcej sa daňového subjektu MAKROMEX CZECH s.r.o. Praha. Z uvedeného následne vyplýva, že prenajímateľ ROCHUS spol. s r.o. mal automaticky generovať príjmy a výdavky pre všetkých nájomcov skladovacích priestorov s rovnakými náležitosťami, teda aj nájomca REDHAMS s.r.o. mal mať a výdavkách a príjmách údaje o odberateľovi, dodávateľovi, dopravcovi a vodičovi. Správcom dane tieto príjmy a výdavky s takýmito údajmi za nájomcu REDHAMS s.r.o. doručené neboli a zo skladových príjmiiek zistil, že skôr ako žalobca zo spoločnosťou REDHAMS s.r.o. obchodoval priamo T. Š. fyzická osoba. Správca dane ďalej zistil, že daňový subjekt ROCHUS spol. s r.o. Kunovice dostal od žalobcu mailom 21.05.2015 CMR, ktoré priradil k príslušným príjmám, pričom z uvedených dokladov sa predmetného tovaru týkajú len čiastočne príjmy, nie všetky a tovar bol prepravený spoločnosťou Peter Štěpánek s.r.o., ako vyplýva z uvedených príjmiiek. Štátna veterinárna správa ČR vo svojej odpovedi ďalej uviedla, že firma REDHAMS s.r.o. sa nenachádza v registri subjektov SVS, ani im nie je známe, že by obchodovala so živočíšnymi produktmi.

16. Správca dane sa ďalej zaoberal námietkami žalobkyne vo vyrubovacom konaní a uviedol, že platiteľ dane Peter Štěpánek s.r.o. nakupoval predmetný tovar od slovenských dodávateľov OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o., pričom podľa CMR bol tovar prepravovaný od dodávateľov z ČR pre týchto slovenských odberateľov (OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o.) a bol vyložený v sklade spoločnosti Peter Štěpánek s.r.o. v Pravenci. Tovar preberal T. Š., vyfakturoval tento odberateľovi - žalobkyni, pričom tovar pri predaji neopustil sklad v Pravenci. Žalobkyňa tovar ďalej vyfakturovala odberateľovi REDHAMS s.r.o. s oslobodením od dane. Ako vyplýva z ďalších zistení správcou dane tovar skladoval a následne prepravoval Peter Štěpánek s.r.o. na základe ústnej dohody so žalobkyňou na svoje náklady, pričom spoločnosť žalobkyne s tovarom nikdy fyzicky nedisponovala, ani neoverovala jeho skutočnú existenciu. Správca dane správne uviedol, že zistil, že najprv T. Š. ako fyzická osoba tovar priamo dodával odberateľovi REDHAMS s.r.o. a neskôr neštandardne tovar predal žalobkyni ako odberateľovi, pričom tento tovar si odberateľ nemusel zo skladu spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. ani prevziať. Predávajúci Peter Štěpánek s.r.o. jej tovar na vlastné náklady prepravil do skladu odberateľa REDHAMS s.r.o. Na základe tohto správca dane konštatoval, že žalobkyňa je jedným z daňových subjektov v reťazci obchodníkov, ktorý bol vytvorený iba s cieľom získať daňovú výhodu. K tomuto záveru dospel správca dane opodstatnene na základe vykonaných dôkazov v rámci daňovej kontroly, ako aj v rámci vyrubovacieho konania. Dospel bezpochyby k záveru, že žalobkyňa si musela byť vedomá toho, že uvedené obchody s tovarom sa javia ako neobvyklé, keď bez problémov a bez námahy získala dodávateľa v tuzemsku a súčasne odberateľa v inom členskom štáte, t. j. v ČR. Pritom nemusela zabezpečovať žiadne skladovanie, ani dopravu tovaru od dodávateľa k odberateľom. Podľa tvrdení správcu dane muselo byť žalobkyni najmenej podozrivé, prečo dodávateľ Peter Štěpánek s.r.o. priamo nedodával tovar do iného členského štátu, aj keď preprava tovaru tam smerovala priamo z jeho skladu do ČR, ale radšej bola ochotná z dodania tovaru v tuzemsku priznať daň. Ako ďalej vyplýva z dokazovania Peter Štěpánek s.r.o. nakupoval tovar vo vyššej cene ako následne odberateľovi predal, pritom tovar bol fakturovaný do iného členského štátu vo vyšších cenách, čím by daňový subjekt Peter Štěpánek s.r.o. dosiahol zisk, keby tovar priamo fakturoval odberateľovi do iného členského štátu. Pre daňový subjekt Peter Štěpánek s.r.o. išlo podľa predložených dokladov o nevýhodné obchody, keď za tovar bol ochotný zaplatiť viac, ako za neho utráčil.

17. V rámci daňovej kontroly a na základe námietok žalobkyne bola vykonaná u daňového subjektu Peter Štěpánek s.r.o. kontrola DPH za mesiac apríl 2012, pričom správca dane zistil, že príslušný správca dane, ktorý vykonával kontrolu u tohto subjektu neuznal daňovému subjektu Peter Štěpánek s.r.o.

odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. Správca dane v protokole konštatoval, že nebolo preukázané, že skutočne došlo k dodaniu tovaru medzi spoločnosťami REDHAMS s.r.o. - Fria s.r.o. a BEWIS s.r.o. - RENEGAR s.r.o., OPTAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. - Peter Štěpánek s.r.o. - HO&PE FAMILY s.r.o. a späť spoločnosti REDHAMS s.r.o. ani vystavenie faktúr a priznanie dane z predmetných faktúr v celom preverovanom reťazci. K uplatneniu práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov spoločností OPTAR s.r.o., RENEGAR s.r.o. a AIRBORNE s.r.o. u platiteľa Peter Štěpánek s.r.o. došlo na základe existencie podvodných alebo zneužívajúcich okolností smerujúcich k získaniu daňovej výhody. Ďalej ako vyplýva z administratívneho spisu v priebehu výkonu daňovej kontroly u daňového subjektu Peter Štěpánek s.r.o. došlo k viacerým účelovým zmenám v spoločnosti na poste konateľa, pričom táto spoločnosť už neexistuje, resp. sa zlúčila s inou spoločnosťou. Takisto správca dane na základe požiadavky žalobcu vo vyrubovacom konaní preveroval formou žiadosti o MVI prepravu tovaru pre spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o. a zistené skutočnosti vyhodnotil tak, že prepravca TRADECO spol. s r.o. síce potvrdil, že vykonal prepravu tovaru z Uherského Hradišťa do Pravenca pre slovenského odberateľa OPTAR s.r.o., čo doklady CMR nepreukazujú a nie je ani na CMR uvedený, ako príjemca tovaru spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o. a spoločnosť OPTAR s.r.o., (od ktorej mal Peter Štěpánek s.r.o. faktúry) nebol odosielateľom tovaru, pričom uvedené skutočnosti boli potvrdené aj v protokole z kontroly vykonanej u daňového subjektu Peter Štěpánek s.r.o. Doklady získané preverovaním prepravy v spoločnosti C.S. CARGO a.s. správca dane vyhodnotil tak, že vozidlo podľa stasky malo dôjsť na územie SR s tovarom o hmotnosti 24 ton, pričom územie SR opúšťalo taktiež naložené tovarom o hmotnosti 24 ton, pričom tovar bol na území SR dňa 20.04.2012 o 01:00 hod. vyložený a o 08:00 hod. bol naložený. Dátum vykládky podľa objednávky stasky a EMS nesúhlasí s dátumom prevzatia tovaru uvedeným v CMR. Prepravu tovaru si neobjednal ani jeden zo subjektov uvedených v CMR, ale iný subjekt a to NICOTRANS s.r.o. Predmetný doklad CMR nepreukazuje dodanie tovaru od dodávateľa AIRBORNE s.r.o. pre odberateľa Peter Štěpánek s.r.o. a následne ani dodanie tovaru pre žalobcu.

18. Správca dane na základe predložených dokladov zistil, že daňový subjekt - žalobkyňa si uplatnila odpočítanie dane na základe faktúry od platiteľa DAMOND s.r.o. Žilina vo výške 4.121,08 Eur, pričom preverovaním u tohto daňového subjektu správca dane zistil, že faktúru tento daňový subjekt v mesiaci apríl 2012 vystavil, prijal úhradu a priznal daň. Dodávateľom tovaru pre DAMOND s.r.o. mala byť spoločnosť DORSET s.r.o. Bratislava, u ktorej zistil správca dane, že ide o spoločnosť, ktorá bola zrušená bez likvidácie a bola zlúčená so spoločnosťou PIA SENZA s.r.o. Bratislava, ktorá sa na adrese sídla nenachádza, nemá žiadne materiálne-technické a personálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti a konateľom spoločnosti je tá istá osoba s trvalým pobytom v ČR. Uvedené daňové subjekty nepodali žiadne daňové priznania k DPH spoločnosť so správcom dane nekomunikuje a nepredložila ani žiadne dôkazy k preverovanému obchodu. Porovnaním faktúr a cien uvedených na faktúrach správca dane zistil, že spoločnosť DAMOND s.r.o. predala odberateľovi - žalobkyňu tovar za nižšiu cenu ako tovar nakúpila na základe čoho správca dane dospel k záveru, že nebolo potvrdené dodanie tovaru spoločnosťou DORSET s.r.o. pre DAMOND s.r.o. a teda ani pre žalobkyňu. Ďalej zistil správca dane, že v reťazci obchodníkov sa nachádzajú umelo vytvorené články, ktoré sú použité na účely čerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu bez toho, aby predchádzajúci článok priznal a zaplatil daň.

19. V rámci vyrubovacieho konania žalobkyňa navrhla správcovi dane, aby preveril, či spoločnosť ICE-BERG SLOVAKIA spol. s r.o. prenajímala skladové priestory spoločnosti DAMOND s.r.o. a zároveň, aby bol vypočítaný skladník spoločnosti, ktorý zabezpečoval príjem a výdaj tovaru pre spoločnosť žalobkyne. Správca dane z odpovede z Daňového úradu Bratislava zistil, že výdaj tovaru zo skladu DAMOND s.r.o. bol pod osobným dohľadom pána L. prostredníctvom skladníkov spoločnosti ICE-BERG SLOVAKIA spol. s r.o. Komu bol tovar na rampe vyskladnený, prenajímateľ nevedel uviesť. Konateľ spoločnosti DAMOND s.r.o. v rámci obchodného tajomstva mená svojich obchodných partnerov nezverejňoval a spoločnosť ICE-BERG SLOVAKIA spol. s r.o. nemá žiadnu vedomosť o tom, kto tovar po prijatí do skladu preberal a od koho. Správca dane takisto zistil, že spoločnosť DAMOND s.r.o. nakúpila tovar od spoločnosti DORSET s.r.o. 13.04.2012, pričom v dennom výkaze nájmu a manipulácie nie je zaevidovaný dňa 13.04.2012 žiadny výdaj zo skladu. V tento deň je zaevidovaný len

príjem na sklad 18 palet a 25.04.2012 je údaj o výdaji zo skladu zaevidovaný, avšak nejde o tovar pre odberateľa DAMOND s.r.o., ale ide o manipuláciu s 18 paletami, ktoré boli prijaté na sklad. Z denného výkazu nájmu a manipulácie nájomcu DAMOND s.r.o. nebolo preukázané, že dňa 13.04.2012 bol zaevidovaný nejaký príjem na sklad. Bol evidovaný len výdaj zo skladu v počte 35 palet a podľa faktúry od spoločnosti DORSET s.r.o. mal odberateľ DAMOND s.r.o. dňa 13.04.2012 prijať od tohto dodávateľa tovar. Podľa denného výkazu nájomcu DAMOND s.r.o. v tento deň k žiadnemu prijatiu na sklad nedošlo a manipulovalo sa iba s 35 kusov paletami, ktoré boli vydané zo skladu. Údaje uvedené v dennom výkaze teda nepotvrdzujú prijatie tovaru uvedeného na dodávateľskej faktúre. Ďalej bolo preukázané, že spoločnosť DAMOND s.r.o. vyfakturovala dňa 16.04.2012 žalobkyňu tovar, pričom v dennom výkaze nájmu a manipulácie nájomcu - žalobkyne je zaevidovaná iba manipulácia s 15 paletami. Od 12.04.2012 do 29.04.2012 nebol zaevidovaný žiadny príjem ani výdaj palet na sklad, pričom 30.04.2012 bolo prijatých na sklad 38 palet. Uvedené skutočnosti správca dane podľa názoru krajského súdu vyhodnotil správne, keď dospel k záveru, že nebolo preukázané preskladnenie tovaru zo skladu DAMOND s.r.o. do skladu žalobkyne dňa 16.04.2012 a ani spoločnosť ICE-BERG SLOVAKIA spol. s r.o. nepotvrdila preskladnenie 7 660 kg mrazených kuracích prs, pričom preverovaním dôkazov na základe návrhu žalobkyne neboli pochybnosti správcu dane o dodaní tovaru spoločnosti DAMOND s.r.o. odstránené. V tomto prípade je konštatovanie správcu dane, že vzhľadom na obvyklú obchodnú opatrnosť mala žalobkyňa vedieť a musela vedieť aj o subjektoch, s ktorými obchodovala a pritom mala vedieť a musela vedieť, že prijatím takýchto plnení sa bude podieľať na obchodoch spojených s daňovým únikom na DPH. Správca dane aj podľa názoru krajského súdu vykonal rozsiahle preverovanie, na základe výsledkov ktorého získal dôkazy a tieto vyhodnotil a dospel k záverom, že žalobkyňa si odpočítala daň z faktúr od uvedených dodávateľov neoprávnene. Správca dane pritom uviedol jasne, na základe akých dôkazov k uvedeným záverom dospel a správny súd žalobné dôvody, na ktoré žalobkyňa poukazuje v žalobe, nevyhodnotil ako adekvátne tomu, aby predmetné rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

20. Na základe vyššie uvádzaných skutočností správny súd bezpochyby dospel k záveru, že rozhodnutie, ktoré bolo vydané správcou dane a s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil aj žalovaný, vychádzalo zo správneho právneho posúdenia veci, pričom správca dane skutkový stav zistil rozsiahlym dokazovaním správne a v rozsahu, ktorý mu umožnil Daňový poriadok. Z uvedeného skutkového stavu vyvodil správny právny záver, pričom vydal rozhodnutie, ktoré bolo následne odôvodnené dostatočne a správne, pričom ide o rozhodnutie preskúmateľné na základe zrozumiteľnosti a dostatku dôvodov. Správny súd nedospel ani k záveru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia tak, ako to namietala žalobkyňa, pretože ako už krajský súd uviedol, tak správca dane, ako aj následne žalovaný postupovali v konaní na základe príslušných ustanovení Daňového poriadku, ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH. Tak správca dane, ako aj následne odvolací orgán sa v odôvodnení svojich rozhodnutí opierali o dostatočne zistený skutkový stav, ktorý okrem úvah, ktoré správca dane použil v rámci vykonaného dokazovania tak v rámci daňovej kontroly, ako aj v rámci vyrubovacieho konania podporil svoje tvrdenia aj príslušnými rozhodnutiami tak najvyššieho súdu, ako aj Európskeho súdneho dvora v obdobných konaniach, ktoré ustanovenia, resp. články uvedených rozsudkov použil aj na predmetnú vec a aplikoval uvedené na konkrétne konanie. Prítom správca dane bezpochyby uvádzal aj jednotlivé články Smernice č. 2006/112 ES, v zmysle ktorých postupoval s dôrazom na Nariadenie Rady EÚ pod č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého čl. 21a postupoval pri vyžiadaní podľa čl. 7 uvedeného nariadenia, v zmysle ktorého postupoval pri vyžiadaní MVI od príslušných správcov dane v rámci predmetnej daňovej kontroly, ktorá ako už súd uviedol vyššie bola vykonaná v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku. S poukazom na obsah rozhodnutia žalovaného, ako aj vyjadrenia sa k jednotlivým námietkam, s ktorými sa krajský súd stotožnil a aj správny súd zaujal rovnaké stanovisko k záverom daňových orgánov, ktoré po obdržaní medzinárodných informácií z daňovej správy z ČR, ako aj daňových správ v rámci SR dospeli k záveru, že odberatelia, ktorí boli deklarovani na predložených faktúrach, resp. dokladoch MRI, ako aj CMR, ktoré predložila žalobkyňa v rámci daňovej kontroly neboli preukázateľnými skutočnými odberateľmi tak, ako na to poukazovala žalobkyňa v odvolaní, resp. v žalobných dôvodov. Jednotlivé spoločnosti na základe predložených listinných dôkazov, faktúr, ako aj

CMR dokladov neboli skutočnými odberateľmi, nebola preukázaná preprava tovaru medzi týmito spoločnosťami, pričom viaceré spoločnosti vystupovali ako fiktívne spoločnosti, aj keď medzi týmito spoločnosťami a žalobcom existovali určité odberné doklady, ktoré však v rámci vykonaného dokazovania správcom dane nepreukazovali dodanie deklarovaného tovaru.

21. Tovar prepravovaný do členského štátu druhého odberateľa mal jasne nadobudnúť deklarovaný druhý odberateľ, teda aby právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, t. j. druhého odberateľa, mal tovar prevziať. Táto skutočnosť z predložených transakcií, ktoré mali preukázať predložené CMR doklady v daňovom konaní, preukázaná nebola. Správne teda daňové úrady v rozhodnutiach poukázali na to, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia, a preto povinnosťou správcu dane z úradnej povinnosti nebolo vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby žalobkyňa ako platiteľ dane si mohla v konaní uplatniť nároky na nadmerný odpočet, resp. priznania oslobodenia od dane. Táto povinnosť jednoznačne vyplýva daňovému subjektu, t. j. žalobkyni s dôrazom na ustanovenie § 24 Daňového poriadku.

22. Argumentácia žalobkyne o uskutočnených trojstranných obchodoch ani podľa názoru krajského súdu neobstála a v konaní preukázanom správcom dane nebola táto podmienka trojstranného obchodu uvedeného v § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH ako podstatná podmienka, t. j. účasť troch osôb preukázaná bezpochyby. Predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru, ktorý bol odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. V tejto súvislosti je aj súd presvedčený o tom, že žalobkyňa nebola povinná daň platiť pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, avšak iba pri splnení podmienok pre trojstranný obchod obsiahnutý v § 45 ods. 2 zákona o DPH, pričom splnenie týchto podmienok by musela žalobkyňa v tomto konaní bezpochyby preukázať, čo sa nestalo. V tejto súvislosti tak, ako tvrdia daňové orgány, nestačí iba skutočnosť, že preprava tovaru skončila v členskom štáte označenom ako druhý odberateľ k DPH, nakoľko pre deklarovanie splnenia uvedených podmienok trojstranného obchodu je potrebné, aby tovar bol prepravený do členského štátu druhého odberateľa, nadobudol presne a jasne deklarovaný druhý odberateľ, tzn. aby právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na druhého odberateľa, t. j. nadobúdateľa tovaru. Na preukázanie splnenia tejto podmienky bola žalobkyňa v danom konaní povinná predložiť také doklady, ktoré by tieto skutočnosti bezpochyby preukázali. Takéto doklady však žalobkyňa ani podľa názoru krajského súdu nepredložila a k tomuto záveru súd dospel preverením obsahu administratívneho spisu, pričom dospel bezpochyby k záveru, že obsah administratívneho spisu je totožný so skutočnosťami, ktorými sa odvoláva správca dane a preto aj žalobná námietka, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia je v rozpore s administratívnym spisom, alebo v nich nemá oporu, sa nezakladá na pravde. Z obsahu medzinárodných informácií a daňových správ členského štátu Európskej únie, ako aj daňových správ odberateľov a dodávateľov žalobkyne na území SR bezpochyby súd zistil, že uvedení dodávateľa a odberateľa žalobkyne deklarujú dodanie tovaru pre žalobkyňu bez splnenia náležitostí potrebných v rámci dvojstranných obchodov.

23. K námietke žalobkyne, že správca dane nevzal do úvahy doklady predložené žalobkyňou a že tovar bol skutočne dodaný deklarovaným odberateľom, pri ktorých žalobkyňa bola oprávnená uplatniť si postup v zmysle § 45 ods. 2 zákona o DPH správny súd poukazuje na rozsiahle vykonané dokazovanie správcom dane, ktoré jednoznačné splnenie podmienok zo strany žalobkyne nepreukázalo.

24. Čo sa týka žalobnej námietky, že zneužitie práva zo strany žalobkyne nebolo žiadnym dôkazom žalovaným preukázané, správny súd opätovne zdôraznil, že správca dane v rozsiahlom dokazovaní postupoval v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH, a preto s dôrazom na obsah ustanovenia § 24 ods. 1 tohto zákona, v zmysle ktorého je dôkazná povinnosť na strane žalobcu ako platiteľa dane a v tej súvislosti bolo jej vecou, ako a či si preverila dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Správny súd dospel k záveru, že bremeno dôkaznej povinnosti žalobkyňa neunesla a poukázal pritom na závery rozsiahleho dokazovania správcu dane popísané v odôvodnení tohto rozsudku vyššie. Pri svojom závere vychádzal správny súd z uvedeného dokazovania, ako aj z judikatúry NS SR v obdobných veciach (8Sžf/19/2015, 3Sžf/137/2013), ako aj z judikatúry ESD (rozsudky SD C-80/11, C-

142/11, C-440/04).

25. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

26. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. Podľa názoru sťažovateľky v rozhodnutí absentuje odôvodnenie, a to minimálne na žalobnú námietku týkajúcu sa zneužitia práva a o nevykonaní daňovej kontroly v lehote jedného roka. Správny súd sa vôbec nevysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami o nepreukázaní zneužitia práva a že aplikácia princípu zákazu zneužitia práva je možná až subsidiárne.

28. Sťažovateľka namietala dĺžku daňovej kontroly, ktorá podľa jej názoru prekročila 1 rok a trvala 378 dní. Z uvedeného dôvodu považuje protokol o daňovej kontrole za nezákonne získaný dôkaz z dôvodu nedodržania lehoty 1 roka na výkon daňovej kontroly. Krajský súd sa nezaobrá reálnymi dátumami doručenia odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

29. Krajský súd sa tiež opomenul vysporiadať s otázkou posúdenia miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom a zásadnými námietkami týkajúcimi sa podstaty sporu. Sťažovateľka nemala povinnosť preukazovať dodanie tovarov a súvisiacich skutočností medzi jej dodávateľmi a subdodávateľmi a nemôže ani mať iné s tým súvisiace dôkazy, najmä tovaru, ktorú službu zabezpečovali dodávatelia. Ak správca dane tvrdí, že sťažovateľka zneužila právo a realizovala obchody, ktorých zámerom bolo získanie daňovej výhody, potom k tomuto tvrdeniu znáša aj dôkazné bremeno. Podľa názoru sťažovateľky žalovaný neunesol dôkazné bremeno a krajský súd sa týmto nezaoberal. Správne orgány ako aj správny súd ignorovali dôkazy preukazujúce uskutočnenie dodávok vrátane ich prepráv, hoci dôkazy o realizácii dodávok a prepráv tovaru sťažovateľka predložila v rozsahu jej dostupnom.

30. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

31. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. apríla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

32. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume 118.060,72 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti

podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

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.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

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.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

33. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

34. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

35. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

36. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietku sťažovateľky týkajúcej sa posúdenia miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom za nedôvodnú. Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

38. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne

určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihladli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

39. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

40. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že odberatelia, ktorí boli deklarovaní na predložených faktúrach, resp. dokladoch MRI, ako aj CMR, ktoré predložila sťažovateľka v rámci daňovej kontroly neboli preukázateľnými skutočnými odberateľmi tak, ako to poukazovala sťažovateľka. Jednotlivé spoločnosti na základe predložených listinných dôkazov, faktúr, ako aj CMR dokladov neboli skutočnými odberateľmi, ďalej nebola preukázaná preprava tovaru medzi týmito spoločnosťami, pričom viaceré spoločnosti vystupovali ako fiktívne spoločnosti, aj keď medzi týmito spoločnosťami a sťažovateľkou existovali určité odberné doklady, ktoré však v rámci vykonaného dokazovania správcu dane nepreukazovali dodanie deklarovaného tovaru. V danej súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane...“

41. K námietke týkajúcej sa nepreukázania zneužitia práva zo strany žalovaného kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. V prvom rade je potrebné predoslať, že záver o naplnení skutkovej podstaty zneužitia práva, ktorý učiní ktorýkoľvek orgán verejnej moci v individuálnej rozhodovanej veci, je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 357/2016-16 zo dňa 07.06.2016, ktorom je uvedené, že „...Zneužitie práva je rýdzo právna kategória, pričom už jej samotné pojmové znaky preukazujú, že záver o ich naplnení nemôže byť výlučne výsledkom objasňovania skutkovej stránky prejednávanej veci, ale je výsledkom právneho posúdenia ustáleného skutkového stavu. Preto zneužitie práva, ktorému orgán verejnej moci pri realizácii rozhodovacej právomoci venuje pozornosť, nemôže byť predmetom dokazovania ako právny inštitút. Skutkový stav, ktorý je výsledkom dokazovania, až následne po svojom ustálení môže byť právne vyhodnotený tak, že skutková podstata zneužitia práva bola naplnená.“ Preto ak sťažovateľka kriticky naznačuje, že zneužitie práva v jej daňovej kauze nebolo objektom dôkazných aktivít orgánov daňovej správy, nemožno tomuto aspektu jej kritiky priznať dôvodnosť. K záveru o zneužití práva zo strany sťažovateľky tak došlo po rozsiahlom dokazovaní zo strany správcu dane, ktoré vyčerpávajúcim spôsobom uviedol aj krajský súd vo svojom odôvodnení, na ktoré kasačný súd odkazuje. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať len za zneužitie objektívneho daňového práva.

42. K zneužitiu daňového práva sa ťažiskovo vyslovil aj Súdny dvor (v tom čase Európsky súdny dvor) v známom rozsudku z 21.02.2006 vo veci Halifax plc a ďalší proti Commissioners of Customs & Excise (C-255/02). Uviedol, že pre záver o zneužití práva je nevyhnutné, aby výsledkom dotknutých plnení napriek formálnemu použitiu podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami bolo získanie

daňového zvýhodnenia, ktorého poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Okrem toho, zo všetkých objektívnych okolností musí vyplývať, že hlavným účelom dotknutých plnení je získanie daňového zvýhodnenia (bod 86).

43. K námietke nedodržania lehoty 1 roka na vykonanie daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že správca dane oznámil rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly, ktorá sa začala dňa 03.07.2012 prerušenie konania, a to odo dňa 02.07.2013 do obdržania výsledkov zaslaných v žiadosti o MVI, pričom konkrétne uviedol, že poslednú odpoveď obdržal dňa 01.04.2014, pričom s touto skutočnosťou oboznámil písomne sťažovateľku a o doručení tejto informácie svedčí mail zo dňa 01.04.2014 ohľadom žiadosti na spoločnosť REDHAMS s.r.o. ČR. Správca dane ďalej poukázal na presné dátumy doručenia odpovedí na žiadosti o MVI týkajúcich sa odberateľov NOE HANDELS GmbH Rakúsko, ktorá bola doručená dňa 25.10.2013, odberateľa C&H HANDELS GmbH Rakúsko, ktorá bola doručená dňa 13.11.2013 a odpoveď týkajúca sa odberateľa REDHAMS s.r.o. ČR, ktorá bola doručená dňa 01.04.2014. Na základe uvedených skutočností je zrejmé, že rozhodnutím zo dňa 03.04.2014 bol znovu prerušený výkon daňovej kontroly, a to dňom 03.04.2014 podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu zaslania žiadosti o MVI z 24.05.2013 týkajúcej sa odberateľa MAKROMEX CZ s.r.o. ČR. Deň prerušenia daňovej kontroly správca dane opätovne určil v súlade s § 61 ods. 3 Daňového poriadku a žiadosť o MVI zo dňa 24.05.2013 na preverenie skutočností u daňového subjektu MAKROMEX CZ s.r.o. ČR nebola súčasťou predchádzajúceho rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, a preto správca dane odpoveď na túto žiadosť neobdržal do 03.04.2014, a preto daňovú kontrolu opätovne prerušil. Presný dátum doručenia odpovede na žiadosť zo dňa 24.05.2013 vo veci daňového subjektu MAKROMEX CZ s.r.o. ČR je 23.04.2014, ktorým dňom pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo správca dane sťažovateľke písomne oznámil listom zo dňa 30.04.2014. Správca dane uviedol aj správny výpočet dní výkonu predmetnej daňovej kontroly, ktorá sa začala 23.07.2012, prerušenie daňovej kontroly zo dňa 02.07.2013, pokračovanie daňovej kontroly 01.04.2014 a následne prerušenie daňovej kontroly 03.04.2014, pričom ďalšie pokračovanie daňovej kontroly nasledovalo 23.04.2014. Rozsah vykonanej daňovej kontroly tak predstavoval 362 dní, čo je v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku, a teda lehota na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, bola dodržaná. Navyše kasačný súd k veci dodáva, že sťažovateľka si mylne zamieňa dátum doručenia odpovede s dátumom odoslania odpovede týkajúcich sa MVI.

44. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

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

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

Poučenie:

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