

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/57/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200378
Dátum vydania rozhodnutia: 28.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200378.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobkyne: HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec, IČO: 45 300 950, právne zastúpenej JUDr. Milošom Kvasňovským, advokátom, so sídlom v Bratislave, Dunajská 32, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 239950/2016 zo dňa 8. marca 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/20/2016 - 158 zo dňa 9. februára 2017 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/20/2016 - 158 zo dňa 9. februára 2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „správny súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) ako nedôvodnú zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 239950/2016 zo dňa 8. marca 2016 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 21187674/2015 zo dňa 06.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobkyni ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte aj „daňový subjekt“) rozdiel v sume 449 609,09 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 91 364,37 EUR, a vyrubil daň v sume 358 244,72 EUR. O trovách konania rozhodol správny súd podľa § 165 a nasl. S.s.p., pričom žalobkyni nepriznal nárok na náhradu trov konania, pretože v konaní nebola úspešná, a u žalovaného nezistil odôvodnenosť náhrady trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd konštatoval, že z administratívneho spisu bolo zistené, že Daňový úrad Prešov u žalobkyne začal dňa 23.04.2013 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2013. Po vykonanom dokazovaní správca dane o výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2013 vyhotovil Protokol č. 143291/2015

zo dňa 27.03.2015. Vydaniu protokolu predchádzalo ústne pojednávanie zo dňa 28.01.2015, na ktorom správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt zastúpený splnomocneným zástupcom so zisteniami z vykonanej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2013, a o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, kde Mgr. K. E., spoločník TAX OFFICE Hennel & Králik, v.o.s., ako splnomocnený zástupca daňového subjektu HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. uviedol, že daňový subjekt písomne navrhne termín predloženia dôkazov, a to z dôvodu zmeny splnomocneného zástupcu. Dňa 13.03.2015 bolo správcovi dane elektronicky doručené vyjadrenie ku kontrolným zisteniam uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní v súvislosti s oboznámením kontrolovaného platiteľa so zisteniami správcu dane z vykonanej daňovej kontroly, že vzhľadom na rozsiahly obsah spisu spoločnosti a tiež vzhľadom na skutočnosť, že v rovnakom termíne na vyjadrenie sa ku kontrolným zisteniam v zápisnici spoločnosť podáva aj vyjadrenie k zisteniam uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní v súvislosti s oboznámením kontrolovaného platiteľa so zisteniami správcu dane z vykonávanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za iné zdaňovacie obdobia a v nadväznosti na § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, ktorý neustanovuje lehotu na podanie vyjadrení v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam správcu dane, zašle vyjadrenie k zápisnici v neskoršom termíne. Dňa 18.03.2015 správca dane oboznámil JUDr. Alenu Rudohradskú, advokátku, splnomocnenú splnomocneným zástupcom TAX OFFICE Hennel & Králik, v.o.s., so zisteniami správcu dane v nadväznosti na doklady predložené dňa 24.02.2015 a s dôkazmi získanými správcu dane po ústnom pojednávaní konanom dňa 28.01.2015, o čom spísal zápisnicu. Do tejto zápisnice JUDr. Alena Rudohradská požiadala o 15-dňovú lehotu na vyjadrenie. Správca dane určil lehotu na vyjadrenie do 23.03.2015. Dňa 23.03.2015 bola správcovi dane elektronicky doručená žiadosť o predĺženie lehoty, ktorú podal elektronicky Z. X., konateľ spoločnosti HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a požiadal o 15-dňovú lehotu na vyjadrenie sa k zisteniam správcu dane uvedeným v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 23.03.2015. Správca dane oznámením zo dňa 26.03.2015 kontrolovanému platiteľovi oznámil, že žiadosti o predĺženie lehoty nevyhovuje. Následne vypracoval protokol zo dňa 27.03.2015 č. 143291/2015, ktorý doručil kontrolovanému daňovému subjektu a vyzval ho, aby sa k nemu vyjadril v lehote 30 dní od jeho doručenia. Kontrolovaný daňový subjekt doručil správcovi dane elektronicky vyjadrenie k protokolu. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania nariadil ústne pojednávanie na deň 05.11.2015, z ktorého bola spísaná zápisnica a ktorého sa zúčastnila splnomocnená zástupkyňa JUDr. Rudohradská, ktorá uviedla, že nesúhlasí s obsahom zápisnice a požiadala o určenie krátkej lehoty na pripomienky a námietky k obsahu zápisnice. Tejto jej žiadosti správca dane nevyhovet s odôvodnením, že bol JUDr. Alene Rudohradskej poskytnutý priestor na vyjadrenie. Následne vydal správca dane - Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad rozhodnutie zo dňa 06.11.2015 č. 21187674/2015 o vyrubení rozdielu dane, voči ktorému podala žalobkyňa odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím.

3. Za kľúčovú otázku, potrebnú vyriešiť, považoval správny súd otázku, či žalobkyňa splnila podmienky pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru.

4. Správny súd mal za to, že v danom prípade sa daňové orgány vecou dôkladne zaoberali a správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z..

5. Uviedol, že správca dane rozhodnutím zo dňa 06.11.2015 č. 21187674/2015 žalobkyni ako platiteľke dane z pridanej hodnoty určil rozdiel v sume 449.609,09 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 91.343,37 EUR a vyrubil daň v sume 358.244,72 EUR za dodanie tovaru a služby do Poľska pre odberateľa:

a) SPOLKA JAWNA MIKULEC, MOSZCZENICA NIZNA 144 33-340 STARÝ SACZ, IČ DPH PL7342599908 na základe faktúr:

- odberateľská faktúra č. 531300001, dátum dodania 5.1.2013, na celkovú sumu 35 229,60 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300002, dátum dodania 10.1.2013, na celkovú sumu 59 830,20 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300003, dátum dodania 12.1.2013, na celkovú sumu 60 943,50 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300004, dátum dodania 14.1.2013, na celkovú sumu 28 048,50 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300010, dátum dodania 17.1.2013, na celkovú sumu 41 742,90 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300011, dátum dodania 19.1.2013, na celkovú sumu 49 842,00 EUR

- odberateľská faktúra č. 531300012, dátum dodania 22.1.2013, na celkovú sumu 46 314,90 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300016, dátum dodania 28.1.2013, na celkovú sumu 69 560,10 EUR
- odberateľská faktúra č. 531300017, dátum dodania 29.1.2013, na celkovú sumu 42 786,00 EUR

Ďalej z odberateľskej faktúry č. 541300001 pre odberateľa :

b) „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA, PLOCKA 5 06-400 CIECHANÓW, IČ DPH: PL5660004455 v celkovej sume 139.514,87 EUR

c) a za odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o., Popradská 66, Košice, IČO: 45 470 391 v období január 2013 v celkovej sume 348.620,45 EUR.

6. Konštatoval, že daňové orgány mali preukázané, že predmetom u zdaniteľných obchodov boli jatočné kurčatá, ktoré obstaral platiteľ dane od dodávateľa JANEK, s.r.o., Považská Bystrica, resp. FARMA JANEK, spol. s r.o., Beluša. Z medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že v januári 2013 daňový subjekt SP. J. MIKULEC nakúpil od žalobkyne živé sliepky a kurence vhodné na zabitie a nakúpenú hydinu ďalej predal spoločnosti BESKID 1 Sp. z o.o., ktorá ju porazila. Preprava tovaru nakúpeného od žalobkyne bola uskutočnená z fariem Dolné Kočkovce a Beluša priamo do spol. BESKID 1 na adresu: Zamarski, ul. Cieszynska 46. Celú prepravu hydiny zo Slovenska do Poľska vykonala spoločnosť BESKID 1, ktorá tiež znášala náklady prepravy a náklady vykládky. Prepravu spoločnosť BESKID 1 vykonala na vlastný účet z fariem v Dolných Kočkovciach a Beluše. Z toho vyplynulo, že dodávka medzi žalobkyňou a poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola nepohyblivá a prebehla na území Slovenskej republiky.

7. Správny súd uviedol, že daňové orgány správne konštatovali, že podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a) až d) zákona č. 222/2004 Z. z. nestačí preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu formálne dokladmi, ale podstatné je, či tovar skutočne fyzicky opustil územie SR, či prepravu vykonal predávajúci alebo nadobúdateľ alebo iná osoba na ich účet. Správne zdôraznil správca dane, že intrakomunitárne dodanie tovaru musí byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná. Tiež správne postupoval, ak vo veci vychádzal z judikatúry Súdneho dvora EÚ, konkrétne z rozsudku C-409/04 - Teleos, podľa ktorého dodávateľ musí riadne a dôveryhodne preukázať splnenie základných podmienok nevyhnutých na účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v rámci spoločenstva, musí prijať všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Dôkazné bremeno nesie aj správca dane, ktorý musí dôkladne preveriť všetky základné podmienky na účely oslobodenia dodávky v rámci spoločenstva. Ak má správca dane pochybnosti o obchodnej transakcii, pričom na to existujú dôvody hodné osobitného zreteľa, je v jeho právomoci, aby počas daňovej kontroly riadne a dôkladne preveril, a to najmä, či v danom prípade reálne išlo o intrakomunitárne dodanie, či tovar fyzicky opustil tuzemsko, čo v danom prípade správca dane aj vykonal. Správne konštatoval, že dodávky jatočnej hydiny medzi kontrolovaným platiteľom HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC, na ktoré boli vyhotovené preverované faktúry, boli nepohyblivé a prebehli na území SR a neboli spojené s prepravou do iného členského štátu, a teda že žalobkyňa porušila ustanovenie § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 písm. c) citovaného zákona a rozdiel základu dane v riadku 03 je 361.914.75 EUR.

8. Ďalej správny súd uviedol, že v ďalšom prípade týkajúcom sa odberateľskej faktúry č. 541300001 daňové orgány zistili, že žalobkyňa vyhotovila pre odberateľa „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA, PLOCKA 5 06-400 CIECHANÓW, IČ DPH PL5660004455 faktúru č. 541300001 zo dňa 29.01.2013 za jatočné kurčatá firma Beluša množstvo 167.374 kg v celkovej sume 139.514,87 EUR. Predmetnú dodávku vykázala ako dodávku oslobodenú od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 Zákona o DPH a uviedla ju v riadku 16 podaného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013. Po výzve správca dane žalobkyňa predložila doklady, a to dodací list zo dňa 29.01.2013 s potvrdením o prijatí tovaru zo dňa 29.01.2013, potvrdenie tovaru odberateľom zo dňa 05.03.2013, potvrdenie regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Púchov o úradnej kontrole zo dňa 29.01.2013 na čísla certifikátu 0002268-78, žiadosť o vystavenie certifikátu o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EÚ zo dňa 28.01.2013, kde je uvedený prepravca zásielky: „CEDROB“ S.A. a žiadateľ zásielky: FARMA JANEK, spol. s r.o.. Beluša, certifikáty pre obchod vo

vnútri spoločenstva, na ktorých je veterinárnym lekárom potvrdené, že popísaná hydina spĺňa príslušné ustanovenia článkov Smernice Rady 2009/158/ES. Z dokladov predložených kontrolovaným platiteľom dane správca dane zistil, že žalobkyňa obstarala jatočné kurčatá od dodávateľa firma JANEK, spol. s r.o., ktoré mal tento dodať odberateľovi „CEDROB“ S.A., ale k dodávke predložil certifikáty, na ktorých je uvedený odosielateľ Podtatranská Hydina a.s., a nie HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Nová Ľubovňa. Z toho správca dane zistil, že podľa predložených certifikátov pre obchod vo vnútri Spoločenstva zistil, že jednotlivé dodávky jatočnej hydiny odoslal príjemcovi „CEDROB“ S.A. odosielateľ Podtatranská hydina a.s., Kežmarok.

9. Podľa názoru správneho súdu správca dane správne konštatoval, že žalobkyňa nepreukázala splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, ak nepredložila doklady podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z., a tým nepreukázala splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 5 písm. d) citovaného zákona a porušila ustanovenie § 43 ods. 1 a § 43 ods. 5 Zákona o DPH. Aj v tejto veci správca dane poukázal a postupoval podľa rozsudku ESD C-409/04 (Teleos). Správne postupoval, ak určil rozdiel základu dane v riadku 03 DP, ktorý spôsobil rozdiel dane v riadku 04 DP vo výške 95.635,43 EUR.

10. Správny súd ďalej poukázal na to, že v ďalšom prípade správca dane zameral kontrolu na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o., Popradská 66, Košice, IČO: 45 470 391 v januári 2013 z dodávateľských faktúr vo výške 348.620,45 EUR. Zistil, že predmetom zdaniteľných obchodov uvedených na faktúrach sú chladená hydina a chladené hydínové diely, syry. Preverovaním sídla ekonomickej činnosti Mirbes, s.r.o. zistil, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. mala 04.02.2011 sídlo na adrese Popradská 66, Košice a od 02.08.2012 jediným spoločníkom a konateľom od 30.04.2012 je K. V., N. XXX/X, H. - J., Česká republika. Výsluchom Ing. M. K., ktorá je vlastníčkou priestorov na adrese K. XX, H. zistil, že tieto priestory neboli spoločnosťou SEBRIM TRADE, s.r.o. (Mirbes, s.r.o.) v zastúpení p. S., ktorá podpisovala nájomnú zmluvu nikdy neboli tieto priestory prevzaté, a preto spoločnosť SEBRIM TRADE, s.r.o. (Mirbes, s.r.o.) dala výpoveď z nájmu dňa 01.02.2011 a zároveň dala návrh na zrušenie sídla spoločnosti návrhom zo dňa 19.04.2011, ktorý adresovala Okresnému súdu Košice I. Správca dane zároveň zistil, že u daňového subjektu Mirbes, s.r.o. boli za zdaňovacie obdobia január až december 2012 začaté daňové kontroly dane z pridanej hodnoty, ale k výkonu týchto daňových kontrol neboli kontrolovaným platiteľom predložené doklady potrebné pre výkon týchto daňových kontrol za účelom preverenia reálnosti vykonávanej podnikateľskej činnosti tohto daňového subjektu v roku 2012. Z toho dôvodu k 31.07.2013 bola aj zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty spoločnosti Mirbes, s.r.o. Správca dane vypočul aj svedka M. S., ktorá mala podľa vyjadrenia žalobkyne zastupovať spoločnosť Mirbes, s.r.o. v obchodných jednaniach, a táto uviedla, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. zastupovala na základe plnej moci a od februára 2013 ju už nezastupuje. Na základe plnej moci vykonávala činnosť obchodného zástupcu, vykonávala ju osobne na základe mandátnej zmluvy, ale odmena, ktorá bola dohodnutá v mandátnej zmluve jej nebola vyplatená. Dodacie listy vystavovala HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a za Mirbes, s.r.o. ich podpisovala ona. S konateľom spoločnosti Mirbes, s.r.o. nekomunikuje. Mandátnu zmluvu správcu dane nepredložila. Správca dane ďalej zistil, že konateľ spoločnosti Mirbes, s.r.o. podal návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. dňa 07.08.2012 a v návrhu uvádza, že obchodná spoločnosť nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, bankové účty spoločnosti boli zrušené. Spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelých ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. je nemajetná, o čom konateľ spoločnosti podáva čestné prehlásenie. Návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. bol Okresnému súdu Košice I doručený dňa 28.08.2012. Správca dane zistil, že v rozpore s vyhlásením K. V., konateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o. boli podané daňové priznania k dani z pridanej hodnoty platiteľa Mirbes, s.r.o. za zdaňovacie obdobia rokov 2010-2012 a január 2013 s vysokými obrátmi a s nízkou daňovou povinnosťou vo vzťahu k štátnemu rozpočtu. Obchodná spoločnosť Mirbes, s.r.o. bola podľa oznámenia Okresného súdu Košice I zrušená bez likvidácie a oznámenie bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 01.02.2013.

11. Z informácie Kriminálneho úradu SR bolo zistené, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. má na pošte Košice I

adresát zriadený poštový priečinok, ktorý je platný od 01.06.2013 na dobu neurčitú. Na preberanie poštových zásielok so službou „Do vlastných rúk“ splnomocnila A. S.. Kriminálnym úradom FS boli postúpené aj informácie týkajúce sa bankových účtov spoločnosti Mírbes, s.r.o., v ktorom je uvedené, že disponentom bankových účtov od založenia boli M. S. a MVDr. K. H. MVDr. K. H. vykonával z účtu hotovostné výbery aj vklady na tento účet, tiež tu vykonával vysoké finančné vklady s označením „E. H.“, Hydina Košice, na účte dochádzalo k presunu peňažných prostriedkov spôsobom: Podtatranská hydina, a.s. - Mírbes s.r.o. - Hydina Slovensko, s.r.o. resp. naopak od Hydiny Slovensko, s.r.o. cez Mírbes, s.r.o. do Podtatranskej hydiny, a.s. Dokladmi poskytnutými Kriminálnym úradom SR bolo zistené, že MVDr. P. H. bol realizovaný výber v hotovosti z účtu spoločnosti Mírbes, s.r.o. dňa 09.02.2012, dňa 14.03.2012, 30.08.2012, 05.10.2012, 03.10.2012.

12. Správny súd konštatoval, že správca dane z dôvodu podozrenia, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. v rámci dodávok pre odberateľa „CEDROB“ S.A. vystupoval ako nárazník, požiadala o medzinárodnú výmenu informácií a z odpovede MVI zistila, že dodávky tovaru za obdobie január 2013 a k transakciám s daňovníkom Mírbes, s.r.o. boli potvrdené intrakomunitárne dodávky tovaru s daňovníkom Mírbes, s.r.o. a počiatočný kontakt bol urobený cez sprostredkovanie spoločnosti Podtatranská Hydina a.s. Obchodné rokovania boli uskutočnené telefonicky a tiež počas návštevy pána Z. G. (zástupca poľskej spoločnosti) v sídle spoločnosti Podtatranská Hydina, a.s.. Zmluva uzatvorená v Ciechanow bola podpísaná v mene slovenskej spoločnosti pánom K. V. Obchodná korešpondencia medzi spoločnosťami CEDROB S.A. a Mírbes, s.r.o. pozostávala prevažne z objednávok a úhrad týkajúcich sa odoslania tovaru. Miesta dodania boli stanovené telefonicky a potom s konečným príjemcom kurčiat písomne. Tovar bol odoslaný na miesto uvedené kupujúcim a bol väčšinou prevažne prevzatý vodičom. CMR doklady boli prijímané od prepravcu alebo od spoločnosti, ktorej bolo dodanie uskutočnené. Preprava bola zabezpečená a uhradená spoločnosťou CEDROB S.A. Zároveň boli preverované dodávky platiteľa BESKID 1 pre odberateľa Mírbes, s.r.o. pre platiteľa HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a bolo zistené, že spoločnosť BESKID 1 Sp. z o.o. mala povolenie na IC obchodovanie a certifikáty potrebné na výkon činnosti na sortiment: jatočná hydina a obchodovanie s dobytkom a hydinou. Spolupráca so spoločnosťou Mírbes, s.r.o. bola naviazaná cez p. K. H. zo Slovenska, ktorý konal v mene spol. Mírbes, s.r.o. a spol. Hydina Slovensko. Zástupkyňa spoločnosti Beskid 1 uviedla, že nemá žiadne informácie o obchodnej činnosti spoločnosti Mírbes s.r.o. Všetky veci týkajúce sa obchodnej spolupráce boli prejednávané v spol. Podtatranská Hydina s p. K. H. alebo v spol. Beskid 1 s p. Z. S.. Výsluchom vodiča bolo zistené, že preprava z Poľska na Slovensko bola vykonaná priamo z miesta Kežmarok a Košice. Názov Mírbes nepoznali. V transakciách medzi Beskid 1 a Mikulec Sp. Jawna uviedol zástupca spoločnosti Beskid 1, že po kúpe dobytká od spol. Mikulec Sp. Jawna bol porazený dobytok predaný rovnakej spoločnosti. Výsluchom Z. S., partnera spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC bolo zistené, že mal na starosti transakcie pre Mírbes s.r.o. Informácie o tomto odberateľovi mal od spoločnosti Podtatranská Hydina, a.s. Nepozná miesto výkonu podnikateľskej činnosti spoločnosti Mírbes, s.r.o. a nikdy tam nebol. Opatrenia/úkony boli vykonané telefonicky s p. S. Z. - zástupcom spol. Mírbes. Mäso bolo dodané do priestorov spol. Podtatranská Hydina, a.s., Kežmarok. Medzi spoločnosťou MIKULEC a Mírbes nebola uzatvorená žiadna zmluva a nebola vedená žiadna obchodná korešpondencia. Spoločnosť MIKULEC zabezpečila prepravu. Prepravné náklady boli zahrnuté v cene tovaru. Faktúry za predaj pre Mírbes a prepravná dokumentácia bola dodaná spolu s tovarom do spoločnosti Podtatranská Hydina a potom, čo boli potvrdené, vyzdvihol si ich šofér alebo p. S. S. (zamestnanec spoločnosti) alebo p. Z. S. osobne. Aj z ďalších odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bolo zistené, že členka rady spoločnosti Okrgowa Spółdzielnia Mleczarska v Giżycko má informáciu, že spol. Mírbes, s.r.o. sa zaoberá sprostredkovaním obchodu so zamestnancom spoločnosti Okrgowa Spółdzielnia Mleczarska v Giżycko nevie nič o priestoroch, ktoré vlastní spol. Mírbes s.r.o. Žiadny zamestnanec spol. Okrgowa Spółdzielnia Mleczarska v Giżycko neboli v Mírbes s.r.o., nik nevidel priestory. Spolupráca sa začala cez p. S. Z., ktorý najskôr zadal objednávky v mene spoločnosti SEBRIM TRADE, s.r.o., neskôr Mírbes, s.r.o. Výkládka stále bola v Kežmarku, miesto vykládky bolo poskytnuté prepravcovi v písomnej forme podľa objednávok od Mírbes, s.r.o. Prijatie tovaru bolo potvrdené týmito spoločnosťami v mene spoločnosti Mírbes, s.r.o.: PODTATRANSKÁ HYDINA, a.s., HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., alebo HYDINA KOŠICE, s.r.o. Správcomi dane sa nepodarilo zabezpečiť výsluch konateľa spoločnosti Mírbes, s.r.o., lebo zásielka sa mu vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Z odpovedí na medzinárodnú

výmenu informácií bolo zistené, že p. V. je v mieste bydliska neznámy, užíval byt bez platnej nájomnej zmluvy a na adrese sa nevyskytuje už asi 12-15 rokov. Podľa evidencie obyvateľov nemá nahlásenú inú adresu. Pri overovaní obchodného registra bolo zistené, že pán V. figuruje vo viacerých spoločnostiach.

13. Z informácie Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy Poprad č. 2340/2014 zo dňa 04.02.2014 správny súd zistil, že príjemcov zásielok produktov živočíšneho pôvodu z iných členských štátov vykonávali od roku 2012 po súčasnosť hlásenie zásielok do elektronického systému osoby: príjemca Hydina Slovensko, s.r.o., ktorá do elektronického systému „Zásielky“ nahlasovala pre príjemcu v mieste určenia Podtatranská hydina, a.s., zásielky p. K., sekretárka MVDr. K. H., predsedu predstavenstva; za príjemcu Mírbes, s.r.o., Popradská 66, do elektronického systému „Zásielky“ nahlasovali v mieste určenia Podtatranská hydina, a.s., zásielky hydínového mäsa p. K., sekretárka MVDr. K. H., predsedu predstavenstva, zásielky hovädzieho mäsa a bravčového mäsa Ing. S. E., majster rozrábky.

14. Správca dane podľa názoru správneho súdu správne konštatoval, že spoločnosť Mírbes, s.r.o. je nekontaktná spoločnosť, na sídle uvedenom v OR nikdy reálne nemala sídlo, pri vykonávaných daňových kontrolách nepreukázala deklarovанú ekonomickú činnosť, jej súčasný konateľ je občanom ČR, na adrese trvalého pobytu nezastihnuteľný a nekontaktný. Za činnosťou tejto spoločnosti stojí jediná fyzická osoba - M. S., ktorá na základe plnomocenstva vykonáva určité účelové úkony ako preberanie pošty, vyhotovuje faktúry, disponuje s účtami, z ktorých vyberá finančné hotovosti, uzatvára zmluvy a pod., pričom svoje konanie nedoložila relevantnými dôkazmi - mandátnou zmluvou, splnomocnením. Spoločnosť Mírbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárných dodávok od dodávateľov „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA, PLOCKA 5 06-400 CIECHANÓW, IČ DPH: PL5660004455, BESKID 1 SPÓLKA Z OGRANICZON4 ODPOWIEDZIALNOŚCI4 W LIKWIDACJI, ZAMARSKI CIESZYNSKA 46 43-419 HAZLACH, IČ DPH: PL5482658573, SPÓLKA JAWNA MIKULEC, MOSZCZENICA NIŻNÁ 144 33-340 STARÝ SACZ, IČ DPH: PL7342599908, OKR^GOWA SPÓLDZIELNIA MLECZARSKA, BIALOSTOCKA 25 11-500 GIŻYCKO, IČ DPH: PL8450001096.

15. Správny súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, že vyhotovovanie faktúr v mene daňového subjektu Mírbes, s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Deklarované obchody s daňovým subjektom Mírbes, s.r.o. mali len jediný účel, a to znižovanie daňovej povinnosti kontrolovaného daňového subjektu smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od dodávateľa Mírbes, s.r.o., a teda existujú dôvodné pochybnosti o tom, či sa nejedná o podvodné konanie. Daňové orgány správne určili v prípade týchto transakcií rozdiel vzniku práva na úplné odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) základnú sadzbu 348.620,45 EUR.

16. Na základe zisteného stavu správny súd konštatoval, že daňové orgány postupovali vo veci v súlade so zákonom. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia splnenia zákonných podmienok pre uplatnený nadmerný odpočet žalobkyňou a správne určili rozdiel dane z pridanej hodnoty a vyrubili daň v uvedenej výške. Žalovaný sa riadne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, ktoré sú totožné s námietkami žalobními.

17. Aj správny súd považoval námietku žalobkyne, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu ustanovenia § 27 ods. 1 Daňového poriadku, pretože daňovému subjektu určil na vyjadrenie lehotu kratšiu ako 8 dní, za nedôvodnú. Z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane oboznámil splnomocneného zástupcu kontrolovaného daňového subjektu s výsledkom daňovej kontroly na ústnom pojednávaní dňa 28.01.2015 a vyzval ho, aby sa vyjadril k výsledkom daňovej kontroly, resp. predložil dôkazy. Na túto výzvu reagoval daňový subjekt elektronickým podaním zo dňa 13.03.2015, v ktorom uviedol, že mu v ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) neustanovuje lehotu na podanie vyjadrení v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam správcu dane. Dňa 18.03.2015 sa uskutočnilo ďalšie ústne pojednávanie, na ktorom bola oboznámená splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu s výsledkami daňovej kontroly a na tomto pojednávaní nevzniesla žiadne námietky proti obsahu zápisnice. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt sa mal možnosť vyjadriť k výsledkom daňovej kontroly.

Vyjadrenie sa ku kontrolnému zisteniu, s ktorým bola splnomocnená zástupkyňa na ústnom pojednávaní dňa 18.03.2015 nebolo už tak rozsiahle a závažné, aby nepostačovala 5-dňová lehota na vyjadrenie sa k výsledkom daňovej kontroly. Preto sa správny súd stotožnil s názorom daňových orgánov, že lehota 5 dní na vyjadrenie sa ku kontrolným zisteniam prerokovaným dňa 23.03.2015 možno považovať za jednoduchý úkon, a táto lehota je postačujúca. Daňový subjekt od 28.01.2015 mal dostatočný priestor na to, aby sa vyjadril k výsledkom daňovej kontroly, a preto túto námietku považuje správny súd za neopodstatnenú.

18. Správny súd k dokazovaniu v daňovom konaní zdôraznil, že dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť 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 veci 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.

19. Správny súd uzavrel, že daňové orgány v danej veci postupovali v súlade s vnútroštátnymi zákonmi, ako aj s judikatúrou SD, na ktorú vo svojom rozhodnutí aj poukázali. Dôsledne sa zaoberali splnením podmienok pre nadmerný odpočet v súlade s ustanovením § 43 ods. 1 a § 43 ods. 2 až 5 zákona č. 222/2004 Z. z., správne postupovali, ak v danom prípade aplikovali na posúdenie splnenia podmienok pre nadmerný odpočet ustanovenie § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Vzhľadom na uvedené správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 S.s.p. zamietol.

20. Proti tomuto rozsudku v celom rozsahu podal žalobca ako sťažovateľ (ďalej aj „sťažovateľ“) prostredníctvom svojho právneho zástupcu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa ust. § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p. zastávajúc názor, že Krajský súd v Prešove mal pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného podrobne posúdiť otázku, či žalovaným, ako aj prvostupňovým správnym orgánom vykonané dôkazy, z ktorých ako správne orgány v predmetnej veci vychádzajú, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli, avšak z odôvodnenia rozhodnutia Krajského súdu v Prešove uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodiť a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

21. Žalobca poukázal na to, že v predmetnej veci je súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného určený rozsahom dôvodov uvedených v žalobe, ktorými žalobca namieta nezákonnosť rozhodnutia správneho orgánu tvrdiac, že nezákonným rozhodnutím žalovaného, ako správneho orgánu a postupom mu predchádzajúcim bol ukrátený na svojich hmotnoprávných alebo procesnoprávných právach. Vzhľadom na procesne vadný postup žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu, ktorí na základe zadovaných skutkových podkladov pre vydanie svojich rozhodnutí nedostatočne zistili a následne aj osúdili skutočný skutkový stav veci a v tejto súvislosti sa nedostatočne vysporiadali so zákonom ustanovenými predpokladmi a skutočnosťami a vyvodili o nich nesprávny právny záver, mal žalobca jednoznačne za to, že po dôslednom preskúmaní druhostupňového rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného a prvostupňového správneho orgánu predchádzajúcich vydaniu napadnutých preskúmaných rozhodnutí, je nutné dospieť k záveru, že žalovaný a prvostupňový správny orgán:

- neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci,
- spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci,
- prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy,
- nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi,
- nevydali rozhodnutí obsahujúce zákonom predpísané náležitosti,
- procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom,

a preto je na mieste aj naďalej zastávať taký názor, že obe žalobou napadnuté rozhodnutia mali byť v

zmysle ust. § 191 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušené a vrátené žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov, že:

- vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu,
- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

22. Konštatoval, že v preskúmaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie zásadných otázok, ktoré konkrétne relevantné informácie, a teda podania, návrhy, vyjadrenia, dôkazy a ďalšie skutočnosti sa stali pre žalovaného a prvostupňový správny orgán podkladom pre rozhodnutie v predmetnej veci, a prečo žalobcom navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky žalovaný a prvostupňový správny orgán nezohľadnili v procese rozhodovania v predmetnej veci a ako sa s nimi v procesnom postupe vyrovnali. Mal za to, že postup správnych orgánov v predmetnej veci sa s poukazom na uvedené skutočnosti vymyká z fundamentálneho rámca zásad správneho konania a ako taký zakladá dôvod na zrušenie preskúmaných rozhodnutí správnym súdom z dôvodu ich nepreskúmateľnosti.

23. V nadväznosti na uvedené, žalobca zastával názor v zmysle ktorého mal Krajský súd v Prešove pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného podrobne posúdiť otázku, či žalovaným, ako aj prvostupňovým správnym orgánom vykonané dôkazy, z ktorých správne orgány v predmetnej veci vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli. Namietal, že z odôvodnenia rozhodnutia Krajského súdu v Prešove uvedené nemožno bez ďalšieho vyvodit' a s takýmto odôvodnením sa stotožniť.

24. Sťažovateľ v ďalšom bode svojej kasačnej sťažnosti poukázal na neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu. Konštatoval, že prvostupňovým rozhodnutím o vyrubení rozdielu dane správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty z odberateľských faktúr č. 53130001-531300004, 531300010-531300012, 531300016 a 531300017, vystavených pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, v celkovej výške 72 382,95 EUR, pričom prvostupňový správny orgán konštatoval porušenie povinností uvedených v ust. § 19 ods. 1 v spojení s ust. § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH v dôsledku nepriznania dane z pridanej hodnoty. Uvedené vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo založené na tvrdení, že sa v daňovom konaní preukázalo, že prepravu tovaru nevykonal žalobca ako predávajúci, ani iná osoba na jeho účet a rovnako obchodná spoločnosť BESKID 1 Sp. Z o.o. (zrejme má byť správne „SPOLKA JAWNA MIKULEC“) ako kupujúci, ani iná osoba na jeho účet, čím podľa názoru prvostupňového správneho orgánu nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a tieto považuje za dodávky nepohyblivé, ktoré prebehli na území Slovenskej republiky a neboli spojené s prepravou do iného členského štátu. Ako dôvody prvostupňový správny orgán uvádza tie skutočnosti, že tým, že tovar prevzal priamo na farmách v tuzemsku v poradí druhý poľský odberateľ a prepravu vykonal na vlastný účet (a nie na účet prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, resp. na účet žalobcu), s dodávkou tovaru od prvého poľského odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC pre druhého poľského odberateľa BESKID 1 Sp. Z o.o. bola spojená preprava tovaru, táto dodávka tovaru bola pohyblivá; všetky predchádzajúce dodávky tovaru boli nepohyblivé a uskutočnili sa na území Slovenskej republiky. Prvostupňový správny orgán opiera svoj názor o zistené skutočnosti, spočívajúce v preprave tovaru z územia Slovenskej republiky (z fariem v Beluši a v Dolných Kočkovciach) do Poľska (priamo do spoločnosti BESKID 1 Sp. Z o.o.) vykonanej spoločnosťou BESKID 1 Sp. Z o.o., ktorá tiež znášala náklady prepravy, náklady a vykládky a pričom sa súčasne domnieva, že tovar, ktorý je predmetom zdaniteľného obchodu a k tomu prislúchajúcej fakturácie, bol v čase jeho prevzatia spoločnosťou BESKID 1 Sp. Z o.o. na Slovensku v ekonomickom vlastníctve spoločnosti BESKID 1 Sp. Z o.o. Prvostupňový správny orgán pri vyvodzovaní uvedených záverov vychádzal z odberateľských faktúr č. 53130001-531300004, 531300010-531300012,

531300016 a 531300017, kde je uvedený ako odosielateľ FARMA JANEK, spol. s r.o., Beluša a ako prepravca spol. BESKID 1 Sp. Z o.o.; tiež z dodacích listov priradeným k odberateľským faktúram, kde je uvedený prepravca BESKID 1 Sp. Z o.o.; a súčasne z certifikátov o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EÚ priradených k odberateľským faktúram, kde je uvedený prepravca zásielky BESKID 1 Sp. Z o.o. a žiadateľ zásielky JANEK s.r.o., farma Kočkovce.

25. Sťažovateľ poukázal na to, že ako kontrolovaný daňový subjekt v priebehu celého daňového konania namietal, že poľský odberateľ SPOLKA JAWNA MIKULEC objednal u neho tovar pod svojim identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty, pričom prepravu tovaru vykonal ním určený prepravca priamo ku konečnému (druhému) odberateľovi na území Poľska, spoločnosti BESKID 1 Sp. Z o.o. Prepravu tovaru na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy zabezpečil na svoje náklady prvý poľský odberateľ SPOLKA JAWNA MIKULEC. V jeho prospech a ním preukázaných skutočnosti v tomto preverovanom obchodnoprávnom vzťahu svedčia aj listinné dôkazy, ktoré však v rámci svojich odôvodnení prvostupňový správny orgán, žalovaný a ani Krajský súd v Prešove dostatočne nevyhodnotili a to najmä predložený doklad o preprave tovaru (CMR), tvoriaci prílohu odberateľských faktúr, v ktorom je uvedené, že dodávateľom je žalobca, odberateľom jeho obchodný partner SPOLKA JAWNA MIKULEC, s určením miesta vykládky BESKID 1 Sp. Z o.o. a miestom nakládky Dolné Kočkovce resp. Beluša, Slovensko; rovnako predložená písomne uzatvorená kúpna zmluva o dodávkach jatočnej hydiny zo dňa 28.1.2013 medzi žalobcom a odberateľom - obchodnou spoločnosťou SPOLKA JAWNA MIKULEC, z ktorej vyplýva, že prepravu tovaru zabezpečí samotný odberateľ; predložený dodací list v ktorom bolo uvedené prevzatie tovaru obchodnou spoločnosťou SPOLKA JAWNA MIKULEC; a faktúra č. 531300001 zo dňa 05.01.2013, kde je rovnako uvedený tento ako odberateľ.

26. Namietal, že prvostupňový správny orgán svoje rozhodnutie založil na konečnom, avšak dôkazmi nepodloženom tvrdení, že tovar, ktorý bol predmetom fakturácie, bol v čase jeho prevzatia spoločnosťou BESKID 1 Sp. Z o.o. na Slovensku v ekonomickom vlastníctve spoločnosti BESKID 1 Sp. Z o.o., hoci tomu nezodpovedajú údaje vo vyššie uvedených listinách, ktoré však neboli zo strany prvostupňového správneho orgánu dostatočne vyhodnotené.

27. Žalobca bol toho názoru, že faktické nejasnosti, ktoré sa vyskytli v konaní, mali byť riešené opätovnou komunikáciou s príslušnými poľskými orgánmi v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Nakoľko bola preprava zabezpečovaná obchodnou spoločnosťou SPOLKA JAWNA MIKULEC ako kupujúcim, žalobca ako dodávateľ nemá k dispozícii tie dôkazy, aké by mal v prípade vlastnej prepravy alebo prepravy zabezpečovanej ním samým. Práve tieto dokumenty mali byť predmetom vyžiadania zo strany prvostupňového správneho orgánu, aby vyvrátil skutočnosti tvrdené žalobcom, nakoľko tento dostatočne preukázal oprávnenosť svojho nároku a postupu pri vedení účtovnej evidencie. Skutočnosť, že prepravu zabezpečovala/uskutočňovala spoločnosť BESKID 1 Sp. Z o.o. bola potvrdená na základe odpovede poľskej finančnej správy, v ktorej je uvedené, že pán Z. S., partner v spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC, zabezpečil a bol zodpovedným za prepravu. Správca dane mal v spolupráci s oboma zmluvnými stranami zabezpečiť objasnenie pojmu „zabezpečenie prepravy tovaru“ a vzniknutý rozpor v tvrdeniach odstrániť aj spoluprácou s poľskou finančnou správou, avšak tento dôkaz nielenže nezabezpečil, ale tiež neprihliadol na uvedené tvrdenia zodpovedných osôb zúčastnených na zrealizovaných obchodoch.

28. Poukázal na skutočnosť, že prvostupňový správny orgán nerešpektoval požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní medzi ním a žalobcom, na akú upozorňuje vo svojej judikatúre Európsky súdny dvor, ktorý k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uvádza, že daňové orgány uskutočňujú overovanie na základe dôkazov a vyhlásení poskytnutých zdaniteľnými osobami, či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie uvedeného členského štátu, a ak si poskytnuté dôkazy a vyhlásenia navzájom odporujú, je správca dane povinný tieto vzniknuté rozpory odstrániť (Rozsudok Európskeho súdneho dvora C-273/11 (Mescek-Gabona Kft)). Z ďalšieho rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vyplýva, že členským štátom je umožnené prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, tieto opatrenia sa nesmú používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu dane z pridanej hodnoty, pričom táto zásada vyžaduje, aby oslobodenie od

dane bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté (Rozsudok Európskeho súdneho dvora C - 146/05 (Collée)). Uviedol ďalej, že v tejto súvislosti sa vyjadril aj Najvyšší správny súd Českej republiky, ktorý skonštatoval, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt (Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 5Afs 131/2004). Obdobný názor zaujal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý uvádza, že ak majú správne orgány pochybnosti o uskutočnenom obchode, tieto sami osebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu, a v prípade pochybností je na strane správcu dane, aby preukázal žalobcovi opak (Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 9.10.2008, sp. zn. Sžf 82/2007). Európsky súdny dvor sa k predmetnej problematike vyjadril v ďalšom svojom rozhodnutí v tom zmysle, že vzhľadom na tieto úvahy sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia, nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Zistiť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu (Rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci C-255/02 (Halifax plc a i.) zo dňa 21.2.2006, bod 74, 75 a 76).

29. Sťažovateľ zdôraznil, že žalovaný v zmysle Zákona o DPH mal povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi, ktoré Krajský súd v Prešove, rovnako ako aj žalovaný a prvostupňový správny orgán spochybnili, nepovažovali ich za dostatočné, a to aj napriek tomu, že povinnosť preukázať nárok spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdených žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali.

30. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že prvostupňový správny orgán svojim rozhodnutím určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty z odberateľskej faktúry č. 541300001, vystavenej pre odberateľa „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA, PLOCKA 5, 06-400 CIECHANOW, IČ DPH PL5660004455, v celkovej výške 95 635,43 EUR, pričom svoje rozhodnutie založil na dvoch právnych východiskách a to, že sa v daňovom konaní nepreukázalo splnenie podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, vyplývajúcich z ust. § 43 ods. 1 Zákona o DPH a rovnako neboli predložené doklady podľa ust. § 43 ods. 5 písm. d) Zákona o DPH. Vznik daňovej povinnosti žalobcu prvostupňový správny orgán deklaroval opierajúc sa o ust. § 13 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH, podľa ktorého, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, t. j. tuzemsko. Prvostupňový správny orgán v daňovom konaní označil za preukázaný skutkový stav v rámci ktorého predmetný tovar dodala odberateľovi „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA spoločnosť Podtatranská hydina a.s. a nie žalobca, hoci podľa vystavenej odberateľskej faktúry mal tovar odberateľovi dodať žalobca po jeho obstaraní od spoločnosti FARMA JANEK spol. s r.o. Za východiskový dôkaz pritom prvostupňový správny orgán označil certifikáty pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktoré predložil žalobca k odberateľskej faktúre č. 541300001 zo dňa 29.01.2013 k dodávke jatočnej hydiny.

31. Poukázal na to, že v rámci daňového konania boli okrem uvedených certifikátov pre vnútroštátny obchod, prvostupňovému správne orgánu, ako aj žalovanému k dispozícii ďalšie listinné dôkazy, ktoré však neboli v ich rozhodnutiach dostatočne vyhodnotené, pričom žalobca má za to, že tak prvostupňový správny orgán, ako aj žalovaný na tieto neprihľadli v dostatočnej miere. Predložené listinné dôkazy zo strany žalobcu pozostávali z odberateľskej faktúry č. 541300001, dodacieho listu zo

dňa 29.1.2013 (potvrdenie prijatia tovaru), potvrdenia o prijatí tovaru odberateľom - spoločnosťou „CEDROB“ zo dňa 5.3.2013, ktorým tento potvrdil prijatie tovaru od dodávateľa - žalobcu a žiadosti o vystavenie certifikátu o zdravotnom stave zvierat na vývoz do krajín EU zo dňa 28.1.2013. Druhostupňovým rozhodnutím bolo podporené tvrdenie Prvostupňového správneho orgánu v zmysle ktorého je certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva (evid. č. 0002268 - 0002278) rozhodujúcim listinným dôkazom na účely preukázania splnenia podmienok oslobodenia od dane, pretože preukazuje skutkový stav, ktorý nastal v čase odoslania tovaru do iného členského štátu tak, ako bol deklarovaný osobami zúčastnenými na tomto obchode, pričom uvedený certifikát nepotvrďuje za odosielateľa žalobcu, na základe čoho bolo konštatované nepreukázanie splnenia týchto podmienok zo strany žalobcu.

32. Žalobca namietal rovnako ako v odvolaní zo dňa 6.12.2015 voči prvostupňového rozhodnutiu, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Tvrdenie prvostupňového správneho orgánu považoval za účelové, zavádzajúce a v priamom rozpore s platnými právnymi predpismi. Zdôraznil, že v celom doterajšom konaní žalobca opakovane uvádzal, že tovar (jatočnú hydinu) obstaral od spoločnosti FARMA JANEK spol. s.r.o. a následne ho dodal odberateľovi CEDROB, ktorý sám zabezpečil prepravu tovaru do Poľska na svoje náklady. V prospech uvedeného vymedzenia osoby „dodávateľa“ a „odberateľa“ v tomto preverovanom obchodnoprávnom vzťahu svedčia aj listinné dôkazy, ktoré však v rámci svojich odôvodneniach prvostupňový správny orgán, žalovaný a ani Krajský súd v Prešove dostatočne nevyhodnotili, súčasne ktoré sú priamo v rozpore s uvedeným certifikátom a z ktorých vyplýva, že odberateľ - obchodná spoločnosť CEDROB potvrdila, že tovar dodala spoločnosť žalobcu, pričom tento bol fyzicky prepravený do Poľska spoločnosťou ním samotným na vlastné náklady.

33. Rovnako namietal, že prvostupňový správny orgán neodstránil rozpor, ktorý vznikol tým, že bol ako dodávateľ tovaru uvedený odlišný subjekt na certifikáte a na ostatných dokladoch predložených žalobcom. Svoje závery opieral prvostupňový správny orgán výlučne o tento dokument, pričom účelom certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva nie je preukázanie splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, na základe čoho nemôžu nesprávne údaje na takomto dokumente vyvolávať právne účinky nenadobudnutia alebo nedodania tovaru.

34. Sťažovateľ poukázal na to, že niekoľkokrát dôrazne upozornil na nemožnosť preukázania skutkového stavu v predmetnom prípade na podklade porušenia veterinárnych predpisov a toto, ako také nemá nijaký vplyv na daňové povinnosti a je vylúčené, aby tieto tvorili základ rozhodnutia príslušného správcu dane.

35. Krajský súd v Prešove v procese svojho rozhodovania o predmetnej veci nespochybnil postup prvostupňového správneho orgánu a ani žalovaného a ich použitú právnu argumentáciu o dôkaznom bremene zaťažujúcom žalobcu spojenú s odkazom na ust. § 43 ods. 1 a ods. 5 písm. d) Zákona o DPH, v spojení s rozsudkom Európskeho súdneho dvora C-409/04 (Teleos), považoval za dostatočne presvedčivé.

36. Sťažovateľ zdôraznil, že dôkaznú povinnosť si splnil, pričom požiadavke prvostupňového správneho orgánu, ktorým si vyžiadal uvedený certifikát možno pripísať šikanózneho charakter.

37. Uviedol, že založenie záverov prvostupňového správneho orgánu o nepreukázaní splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty v tomto prípade na základe certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktorý nie je dokumentom vymenovaným v ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH, je aj v kontraste so znením rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veci C-146/05 (Collée), ktoré je upozornením na zásadu daňovej neutrality, ktorá vyžaduje, aby právo na odpočet bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté a nie je to inak ani v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky splnené boli, avšak pod podmienkou, že nedošlo k zámernej

účasti na daňovom podvode, ktorý by ohrozil fungovanie spoločného systému DPH.

38. Krajský sud v Prešove v rámci rozhodovania o predmetnej veci nespochybnil postup prvostupňového správneho orgánu a rovnako ani žalovaného a ich použitú právnu argumentáciu o dôkaznom bremene zaťažujúcom žalobcu, a to aj napriek všetkým námietkam žalobcu ju považoval za dostatočne presvedčivú pre rozhodnutie v predmetnej veci, čoho dôsledku podľa názoru sťažovateľa došlo absolútne nepochybné k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci samotnej.

39. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ konštatoval, že prvostupňový správny orgán rozhodol, že žalobca si z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o., neoprávnene odpočítal daň z pridanej hodnoty vo výške 348 620,45 EUR, nakoľko mu nevzniklo právo na odpočítanie dane v uvedenej výške za zdaňovacie obdobie január 2013 z prijatých dodávateľských faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o.: 44130005-44130008, 44130010-44130020, 44130025-44130033, 44130040-44130047, 499130036, 499130042-499130046, 499130089-499130121, 499130140, 499130151-499130153, 499130180-499130186, 499130192-499130193, 499130206-499130207. Prvostupňovým správnym orgánom bol preverený skutkový stav reálneho využívania sídla spoločnosťou Mirbes, s.r.o. (predtým SEBRIM TRADE s.r.o.) od zápisu adresy Popradská 66, Košice do obchodného registra a rovnako bola dňa 6.11.2013 vypočítaná konateľka spoločnosti ŠKOLPO, s.r.o., ktorá je vlastníkom priestorov sídla spoločnosti Mirbes, s.r.o. a ktorej priestory prenajíma. Rovnako sa v priebehu preverovania skutkového stavu zo strany prvostupňového správneho orgánu zistilo, že daňové kontroly daňového subjektu Mirbes, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2012 neprebehli za súčinnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. a ku dňu 31.7.2013 bola spoločnosti zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty. Správca dane vypočul za prítomnosti zástupcu žalobcu M. S., ktorá zastávala funkciu konateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o. v dobe od 23.3.2010 do 30.4.2012 a zároveň vykonávala do januára 2013 aj činnosť obchodného zástupcu na základe mandátnej zmluvy, ktorá vo svojej výpovedi uviedla, že mala na starosti len objednávanie tovaru; o mieste pobytu vtedajšieho konateľa spoločnosti Mirbes, s.r.o. uviesť nevedela. Tvrdenia o skončení jej spolupráce so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. boli dané do rozporu s údajmi poskytnutými zo strany pobočky spoločnosti Slovenská pošta, a.s., konkrétne tvrdeniami zodpovednej osoby na pobočke Košice I, ktorá prijala doklad zo dňa 24.5.2013 o splnomocnení M. S. na preberanie zásielok so službou „Do vlastných rúk“ od spoločnosti Mirbes, s.r.o. Prvostupňový správny orgán za účelom preverenia skutkového stavu, resp. za účelom preverenia, či sa deklarované dodávky tovaru vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam „CEDROB“ SPOLKA AKCYJNA, BESKID 1 Spol. Z. o.o. a SPOLKA JAWNA MIKULEC pre odberateľa - žalobcu skutočne realizovali, požiadal tento v rámci medzinárodnej výmeny informácií o poskytnutie súčinnosti príslušné poľské orgány. Na základe obdržaných informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií prvostupňový správny orgán vyhodnotil, že obchodná spoločnosť Mirbes, s.r.o., nebola nikdy skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov „CEDROB“ SPOLKA AKCYJNA, BESKID 1 Spol. Z. o.o. a SPOLKA JAWNA MIKULEC; a v deklarovaných obchodoch vystupovala len ako tzv. nárazník. Zároveň sa prvostupňový správny orgán vyjadril v tom zmysle, že vystavenie faktúr v mene obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. bolo len účelové bez preukázania uskutočnenia týchto zdaniteľných obchodov. Prvostupňový správny orgán dospel k neodôvodnenému záveru, že deklarované obchody s daňovým subjektom - obchodnou spoločnosťou Mirbes, s.r.o., mali jediný cieľ, a to zníženie daňovej povinnosti žalobcu, čo malo viesť k získaniu daňovej výhody v podobe nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty.

40. Sťažovateľ poukázal na to, že na základe vyššie uvedených skutočností prvostupňový správny orgán daní tvrdí, že sa žalobca s plným vedomím a priamo zúčastňoval na konaní poznačenom podvodom, t. j. na deklarovaných obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. pre žalobcu. Mal za to, že celý proces zabezpečovania a vykonávania dôkazov prvostupňovým správnym orgánom je smerovaný k tomu, aby sa prioritne preverila a preukázala vedomá a priama účasť žalobcu na opisovanom konaní poznačenom podvodom. Na druhej strane, však sťažovateľ po celý čas prebiehajúcej daňovej kontroly poukazoval na skutočnosť, že obchodná spolupráca so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. bola uskutočňovaná v rámci riadnych obchodnoprávných vzťahov dodávateľa a odberateľa, legálnymi postupmi, a pokiaľ niektoré formy spolupráce vykazovali nadštandardný charakter, ich výlučným účelom bolo len zabezpečiť čo najväčšiu plynulosť jednotlivých transakcií s

tovarom (jatočná hydina), ktorý si tento pre svoj špecifický charakter vyžaduje, nakoľko obchodovanie s takýmto druhom tovaru je podmienené efektívnosťou, rýchlosťou a precíznou logistikou. Ozrejmilo, že vystavovanie dodacích listov pri dodávkach od obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. zamestnancami žalobcu sa realizovalo po vzájomnej dohode za účelom predchádzania prípadným reklamačným konaniam. Taktiež je bežnou praxou, že pri jednotlivých dodávkach sa vždy upresňovali váhy jednotlivých dodávok priamo pri vykládkach dodaného tovaru v mieste samotnej vykládky. Takéto konanie nie je dôkazom o podvodnom konaní a rovnako tak, ani nahlasovanie zásielok do elektronického systému zásielok štátnej veterinárnej a potravinovej správy v zmysle zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov zástupcami žalobcu, namiesto zodpovedných osôb obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o., keď zákon takéto konanie nevyklúča.

41. Sťažovateľ namietal, že v rámci procesu dokazovania boli vykonané dôkazy a prednesené tvrdenia, s ktorými sa prvostupňový správny orgán, žalovaný a ani Krajský súd v Prešove dostatočne nevysporiadali, prípadne bol výklad informácií zistených v rámci procesu dokazovania uskutočnený účelovo, bez rešpektovania zákonnej povinnosti vysporiadať sa s každým dôkazom jednotlivo a so všetkými v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadať na všetko, čo vyšlo najavo pri súčasnom zachovaní stavu, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie.

42. S prihliadnutím na vyššie uvedené poukázal sťažovateľ na svedeckú výpoveď pani M. S., potvrdzujúcu jej aktívnu činnosť ako obchodného zástupcu obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. ešte v priebehu januára 2013, čo svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti spoločnosti Mirbes, s.r.o. v danom období a tiež na účelové dokazovanie nečinnosti obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. ktorá nastala až v čase, kedy už žalobca s obchodnou spoločnosťou Mirbes, s.r.o. nespoločne pracoval.

43. Upriamil pozornosť na to, že žalovaný a následne Krajský súd v Prešove plne akceptovali skutkový stav zistený prvostupňovým správnym orgánom a to bez spochybnenia jeho spôsobu vyhodnotenia zabezpečených dôkazov a napriek nedostatkom, ktoré boli zo strany žalobcu v doterajšom konaní niekoľkokrát namietané. Krajský súd v Prešove vo svojich záveroch len stručne skonštatoval správnosť postupu prvostupňového správneho orgánu, pričom tiež skonštatoval, že obchodná spoločnosť Mirbes, s.r.o. je nekontaktná, nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov „CEDROB“ SPÓLKA AKCYJNA, BESKID 1 Sp. Z o.o. a SPÓLKA JAWNA MIKULEC a vyhotovenie faktúr v mene obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia týchto zdanieľných obchodov, ktoré podľa nepreukázaného tvrdenia Krajského súdu v Prešove smerovali k cieľu získania daňovej výhody pre žalobcu v podobe odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe faktúr prijatých od dodávateľa - obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. Krajský súd v Prešove k priebehu dokazovania uviedol, že žalovaný sa správne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, ktoré sú totožné s námietkami uvedenými v žalobe a potvrdil prioritnú dôkaznú povinnosť na strane žalobcu. Ďalej poukázal bez ďalšieho relevantného odôvodnenia alebo zistenia skutkového stavu na správnosť postupu príslušných daňových právnych predpisov. Sťažovateľ namietol, že ak Krajský súd v Prešove uviedol, že žalovaný sa správne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, ktoré sú totožné s námietkami žalobnými, opomenul skutočnosť, že žaloba sa vo svojej argumentačnej časti významne opiera o judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, ktorá nebola uplatnená zo strany žalobcu v predchádzajúcom daňovom konaní. Rovnako Krajský súd v Prešove sám opomenul vysporiadať sa s judikatúrou, na ktorú odkázal žalobca v žalobe. Spochybnil správnosť uvedeného postupu Krajského súdu v Prešove s prihliadnutím na skutočnosť, že v oblasti postihovania podvodného konania v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty je spoluzodpovednosť obchodných partnerov výsostnou invenciou Súdneho dvora Európskej únie, ktorá je včlenená do právnych poriadkov jednotlivých členských štátov.

44. Sťažovateľ uviedol, že v žalobe sa žalobca odvolával na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, a to predovšetkým na podporu svojho základného nároku realizovať odpočítanie dane DPH vo vzťahu k jeho podielu účasti na zrealizovaných intrakomunitárnych dodávkach tovaru. V zmysle jedného z rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie podnikateľ môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v rozsahu, v akom je príjmom plnení pre svoj podnik a tieto plnenia sú použité alebo budú použité na účely svojich vlastných zdanieľných plnení (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-204/13 (Heinz

Malburg). V ďalšom z rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie je zdôraznené, že právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-368/2006 (Cedilac)). V zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie je poukávané na princíp neutrality v rámci spoločného systému dane z pridanej hodnoty, čo sa týka všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na ich účel a výsledok (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-268/83 (Rompelman); v spojení s rozsudkom C-37/95 (Ghent Coal Terminál)). Za účelom posúdenia, či daná transakcia je alebo nie je zaťažená inštitútom zneužitia práva, už judikatúra Súdneho dvora Európskej únie vymedzila viaceré podmienky, ktoré musia byť splnené, a s tým súvisiace súdne rozhodnutia boli zo strany žalobcu dané do pozornosti Krajského súdu v Prešove v rámci žaloby (rozsudok C-255/02 vo veci Halifax, rozsudok C-162/07 vo veci Ampliscientifica a Amplifm, rozsudok C-425/06 vo veci Part Service, rozsudok C-277/09 vo veci RBS Deutschland Holdings, a iné). V zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C - 255/02 zo dňa 21.2.2006 vo veci Halifax, bolo poukávané na skutočnosť, že „vzhľadom na tieto úvahy sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Zistíť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu.

45. V zmysle rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie považoval sťažovateľ za potrebné upozorniť na rozhodnutia svedčiace v prospech nároku daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktoré sa týkajú dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných daňových orgánov. Nevysporiadanie sa s týmito požiadavkami zo strany príslušných vnútroštátnych orgánov, spochybňuje zákonnosť ich postupu. Nie je prípustné, aby bolo právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe ovplyvnené podvodným konaním iného subjektu nachádzajúcim sa v dodávateľskom reťazci (či už nachádzajúceho sa v reťazci pred ním alebo po ňom) bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť (Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 - Kittel, zo dňa 6.7.2006, vo veci Optigen, vo veci BLP Group C-4/94 zo 6. apríla 1995).

46. S prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C - 440/04 Kittel zo 6.7.2006, body 52 a 53, dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom, pokiaľ nebol daňový podvod spáchaný samotným platiteľom dane. Výlučne preukázaná podvodná činnosť platiteľa dane, môže mať za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom (Rozsudok Súdneho dvora vo veci C-624/15 Litdana z 18. mája 2017, bod 35). Ak subjekt prijme rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom, musí mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení a na svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností, spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel zo 6. júla 2006, body 50 a 51).

47. Argumentoval tiež rozsudkom Súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax plc a i. z 21. februára 2006, bod 72: „Tak, ako už Súdny dvor mnohokrát pripomenul, právna úprava Spoločenstva musí byť zároveň istá a jej uplatňovanie predvídateľné pre subjekty podliehajúce súdnej právomoci. Táto nevyhnutnosť právnej istoty platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu, z ktorej môžu vyplynúť finančné náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. 1-4243,

bod 34). "

48. Mal za to, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň.

49. „Aj keby neboli splnené všetky podstatné podmienky, na základe ktorých vzniká právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od DPH alebo na odpočítanie DPH, Súdny dvor rozhodol, že priznanie uvedeného práva nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje nevedie k jej účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a L, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 47 až 50 a 55).“ (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-624/15 Litdana z 18. mája 2017, bod 36).

50. „Daňová Správa však nemôže od zdaniteľnej osoby, ktorá chce vykonávať právo na uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky všeobecne požadovať, aby na jednej strane najmä overila, či si osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar v súvislosti s ktorým sa požaduje vykonanie tohto práva, splnila svoje povinnosti podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa uistila, že na úrovni hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, alebo na druhej strane, aby v tejto súvislosti disponovala dokumentmi (viď. analogicky rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).“ (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-624/15 Litdana z 18. mája 2017, bod 40).

51. „Článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar na základe, ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry.“ (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Peter Dávid z 21. júna 2012, výrok bod 2).

52. Poukázal na to, že rovnako súdy v Českej republike pri posúdení rozhodujúcej miery nezrovnalostí v obchodnej praxi podnikateľských subjektov, ktorá by ovplyvňovala posúdenie danosti ich zámeru uskutočniť činnosť výlučne s cieľom získania daňových výhod, poukazujú na to, že „k tomu, aby bolo možné dospieť k záveru, že zde „existovali náznaky vzbudzujúci podozrenie, že došlo k nesrovnalosti alebo podvodu“, by bolo najprve nezbytné prokázat, že se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobce nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobcem. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo by nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobce běžně realizoval obdobné transakce, nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobcem podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnaním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně sporné transakce, by bylo možné dospět k závěru, zda se tato transakce oproti jiným a v čem vymykala.“ (rozsudok Krajského soudu v Plzni z 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014 - 125).

53. Sťažovateľ zhrnul, že s prihliadnutím na vyššie uvedené skutočnosti z uvedenej judikatúry týkajúcej sa predmetnej veci jednoznačne vyplýva, že žalobca pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za obdobie január 2013 a Krajský v Prešove v procese svojho rozhodovania neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho

rozhodnutia uvádzal konštatovania, ktoré sú v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

54. V ďalšom bode svojej kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán od neho požadujú, je nie len prekročením zákonom stanovených mantinelov, vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti, na ktorú sú na základe príslušných právnych predpisov oprávnené, účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Nepredloženie účtovníctva, či „zmiznutie“ účtovníctva nahlásené daňovým subjektom, však nie je trestným činom. V takýchto prípadoch ide len o problematiku daňového konania, v ktorom musí správca dane reagovať na nepredloženie účtovných dokladov a stanoviť daňovú povinnosť napríklad podľa pomôcok.

55. Mal za to, že v tejto súvislosti si jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností splnil svoju zákonnú povinnosť a preukázal skutočnosti, ktoré vyžaduje zákon pre účely uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty.

56. Poukázal na to, že Krajský súd v Prešove sa v odôvodnení napadnutého rozsudku vyjadril v tom smere, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia zákonných podmienok pre uplatnený nadmerný odpočet žalobcom. Takéto tvrdené Krajského súdu v Prešove je podľa názoru sťažovateľa nepochopiteľné, nakoľko žalovaný, ako aj prvostupňový správny orgán, nie len že nevykonali rozsiahle dokazovanie, nie to ešte vecné, ale zo strany prvostupňového správneho orgánu boli len vykonané kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli zo strany prvostupňového správneho orgánu vyselektované tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností zo strany žalobcu pri preukazovaní nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty na základe uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Žalobca pritom predložil daňový doklad, právny základ celej realizácie spočívajúci v zmluve, ktorej predmetom bola realizácia obchodu, doklady preukazujúce pohyb tovaru, názvy obchodných spoločností, v spolupráci s ktorými obchodné transakcie prebiehali a rovnako aj uviedol kúpne ceny spočívajúce v uvedení súm, v akých sa konkrétne zdaniteľné plnenia poskytovali. Nemožnosť žalovaných správnych orgánov preveriť tieto plnenia s odstupom štyroch rokov v nadväznosti na korporátne a personálne zmeny, rovnako aj zmeny v štruktúre predmetných spoločností, nemôže byť za žiadnych okolností na ťarchu a zodpovednosť žalobcu. Správne orgány v Slovenskej republike disponujú dostatočným personálnym, ako aj materiálnym, technickým a metodickým aparátom na to, aby sa vysporiadali s nedodržaním zákonných povinností zo strany daňových subjektov, ktoré si riadne neplnia svoje povinnosti uložené zákonom v časti vedenia, uschovania a povinnosti predloženia účtovnej evidencie a pod. O tom svedčí aj vyššie uvedené citované znenie, pričom takýto nedostatok je potrebné riešiť zo strany správcu dane a tento nemôže svojoľne, nad rámec svojich oprávnení, prikázať žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu, aby doložil takú dokumentáciu, ktorú ani nie je oprávnený mať vo svojej držbe. Rovnako nie je oprávnený vydávať rozhodnutia poškodzujúce hospodárske záujmy daňových subjektov z dôvodu nesplnenia povinností zo strany tretích subjektov.

57. Namietal preto, že prvostupňový správny orgán, žalovaný a rovnako Krajský súd v Prešove na základe žalobcom predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mal žalobca úmyselne zúčastňovať na obchodoch poznačených podvodom. Správne orgány boli povinné prijať závery na základe preukázaného skutočného skutkového stavu, avšak jednotlivé rozhodnutia sú postavené na domnienkach, nepreukázaných tvrdeniach a nepodložených argumentoch.

58. Ďalej poukázal na prekročenie medze zákonom povolenej správnej úvahy žalovanými správnymi orgánmi zdôrazňujúc, že žalobca preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty spôsobom a v rozsahu, v akom to od neho možno v zmysle platných právnych predpisov spravodlivo požadovať, pričom príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobcom uvádzané skutočnosti, a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať. Takisto bol príslušný správny orgán povinný sa vysporiadať s námietkami žalobcu v celom rozsahu, a to vzhľadom na ich

obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci. Krajský súd v Prešove sa však bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadal na ne.

59. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti namietal, že žalovaný a rovnako aj Krajský súd v Prešove sa bez ďalšieho stotožnili a zároveň sa uskromnili na pomerne doslovný opis skutkového stavu predložený prvostupňovým správnym orgánom, strohým skonštatovaním o správnosti postupu a nadnesením úvah, pri ktorých je účelovo v neprospech žalobcu poukazované na možné rozpory v tvrdeniach prvostupňového správneho orgánu a daňového subjektu. Zdôraznil, že úlohou správneho súdu je celkom samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených správnym orgánom, a ak pritom zistí skutkové či (procesné) právne deficity, je potrebné, aby reagoval tým, že uloží správnemu orgánu ich odstránenie, nahradenie či doplnenie, alebo tak urobí sám. Krajský súd v Prešove odlišne od zákonom stanoveného postupu len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konania, čím sa z jeho strany došlo k ďalšiemu procesnému pochybeniu, a teda vydania rozhodnutia v rozpore so zákonom.

60. Postup správnych orgánov považoval sťažovateľ za v hrubom rozpore s ústavnými princípmi právnej istoty a právneho štátu a v neposlednom rade aj v rozpore s ust. § 3 ods. 1, 2 a 4 Správneho poriadku, o čom svedčí aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorý konštatuje, že ak vydaniu rozhodnutia predchádzal taký postup správneho orgánu, ktorý možno označiť za nezákonný, pričom táto nezákonnosť sa prejavila nerešpektovaním základného práva účastníka konania (a tieto nedostatky sú premietnuté v napadnutom rozhodnutí), napadnutým rozhodnutím správneho orgánu bolo porušené základné právo účastníka konania na súdnu a inú právnu ochranu upravené v Cl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. II. ÚS 22/2002).

61. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že z odôvodnení rozhodnutí správnych orgánov je zrejmé, že v priebehu celého správneho konania nazerali na žalobcu ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní, a z tohto dôvodu je podľa jeho názoru na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti, a zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované (interpretované ako preukázané) z ich strany vo vzťahu k podnikateľským aktivitám a osobe žalobcu. V tejto súvislosti poukázal na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie č. C-146/05 (Collée) podľa ktorého len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o zamietnutí práva na odpočet DPH z dôvodov týkajúcich sa podvodného konania len vnútroštátny súd môže rozhodnúť o tom, či došlo k účasti spoločnosti, ktorá uplatňuje právo na odpočítanie dane na daňovom podvode. Prijatie takýchto záverov v daňovom konaní správcov dane a na základe takto prijatých záverov nepriznanie práva na odpočítanie dane bez vysporiadania sa s inými predloženými dôkazmi je prekročením kompetencií správcu dane a je to postup, ktorý je v rozpore s Čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy Slovenskej republiky, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

62. Žalobca mal za jednoznačne preukázané, že konaním a rozhodovacou činnosťou správnych orgánov došlo k porušeniu jeho základných princípov materiálneho právneho štátu, ako aj k porušeniu základných zásad správneho konania upravených hlavne v ust. § 3 Správneho poriadku. Požiadavka na riadne odôvodnenie rozhodnutia sa ako súčasť základného práva na súdnu a inú právnu ochranu vyžaduje aj v prípade súdneho rozhodnutia, to znamená, aby sa aj príslušný súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (ZSP 56/2008). Absencia tejto požiadavky je však zrejmá aj v napadnutom, rozhodnutí Krajského súdu v Prešove, ktorý sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci.

63. V ďalšej časti kasačnej sťažnosti sa žalobca zaoberal nezákonnosťou dĺžky trvania daňovej kontroly a vadou protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí. Konštatoval, že v Protokole prvostupňového

orgánu zo dňa 27.3.2015, č. 143291/2015 správca dane uvádza dátum začatia daňovej kontroly deň 23.4.2013. V zmysle ust. § 61 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije ust. § 61. Na základe rozhodnutia o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9712402/5/5229447/2013/Kar zo dňa 22.11.2013, bola daňová kontrola vedená zo strany prvostupňového správneho orgánu odo dňa 26.11.2013 prerušená za účelom vyžiadania a obdržania informácií v rámci ich medzinárodnej výmeny v spolupráci s českou a poľskou daňovou správou.

64. Poukázal na odd. 2 článku 10 Nariadenia RADY (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty: „Žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti.“ a na bod 25 Nariadenia RADY (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty: „Lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna by sa informácie, ktorá má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.“

65. Sťažovateľ konštatoval, že správca dane je zo zákona limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka (365 dní). Rovnako žiadané orgány na českej a poľskej strane majú v zmysle právnych predpisov Európskej únie ustanovenú lehotu na poskytnutie informácií v nadväznosti na žiadosť správcu dane v dĺžke trvania tri mesiace (približne 92 dní), pričom v prípade, že sú im informácie, ktoré sú predmetom žiadosti známe, iba lehotu v trvaní jedného mesiaca (približne 31 dní).

66. Poukázal na to, že doba trvania kontroly zo strany prvostupňového správneho orgánu trvala spolu s prerušením 704 dní, pričom zo strany prvostupňového správneho orgánu táto prebiehala po odpočítaní doby prerušenia predmetnej kontroly 325 dní. V zmysle uvedeného výpočtu vyplýva, že daňová kontrola bola prerušená 379 dní, čo predstavuje nemysliteľnú a rovnako nezákonnú dobu na ktorú bola daňová kontrola prerušená z dôvodu vyžiadania súboru informácií dostupných v systémoch dožiadaného orgánu na českej, ako aj poľskej strane. Sťažovateľ považoval takýto postup v priebehu výkonu daňovej kontroly za neprípustný a ako taký má za následok nezákonnosť postupu, ktorého výstupom je Protokol o výkone daňovej kontroly prvostupňového správneho orgánu. Prvostupňový správny orgán sa zároveň nemôže odvolávať na skutočnosť, že by mu zo strany žalobcu nebola poskytnutá všetka a akákoľvek súčinnosť, ktorú si od tohto v rámci daňovej kontroly vyžiadala.

67. Vyjadril námietku, že nakoľko priebeh daňovej kontroly, ako aj samotný postup, je od počiatku poznačený vadou nezákonnosti z dôvodu nedodržania postupu, ktorý ustanovujú pre orgány verejnej moci právne predpisy, je protokol dokumentom, ktorý je vyhotovený na podklade konania, ktoré je v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v čoho dôsledku sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom, na základe ktorého bolo prvostupňovým správnym orgánom vydané prvostupňové rozhodnutie postihnuté vadou nezákonnosti. Z dôvodu nezákonnosti Protokolu ako primárneho podkladu prvostupňového rozhodnutia trpí vadou aj daňové konanie a procesný postup prvostupňového správneho orgánu a tieto skutočnosti nemožno opomenúť a ponechať nepovšimnutými. Rovnako za žiadnych okolností nemožno na ich základe v tomto konaní ukladať povinnosti žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu. Postupom, ktorý prvostupňový správny orgán zvolil v priebehu daňovej kontroly, došlo k závažnému porušeniu princípu proporcionality a to tým, že postup prvostupňového správneho orgánu sa priechi ustanoveniu § 3 ods. 1 Daňového poriadku. S uvedeným nezákonným postupom prvostupňového správneho orgánu sa svojím rozsudkom stotožnil aj Krajský súd v Prešove, nakoľko uvedené skutočnosti pri svojom rozhodovaní nevzal do úvahy.

68. Poukázal na to, že zákonnosť Protokolu bola spochybnená už v žalobe, a to s poukazom na jeho vydanie v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku a Ústavy Slovenskej republiky. Nezákonne získaný listinný dôkaz, ktorým je Protokol, by nemal vyvolávať právny stav ukončenia daňovej kontroly

na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie 2013. Nakoľko ukončenie daňovej kontroly je vážnym procesným úkonom a jeho dôsledkom je začatie vyrubovacieho konania, iba protokol z daňovej kontroly vydaný v súlade so zákonom by mal viesť k takýmto právnym následkom.

69. Žalobca opakovane argumentoval, že Protokol bol vydaný prvostupňovým správnym orgánom dňa 27.3.2015, pričom žalobcovi bol tento doručený dňa 2.4.2015. V zmysle výzvy na vyjadrenie sa k obsahu Protokolu, resp. k zisteniam v ňom uvedeným, prvostupňový správny orgán určil žalobcovi lehotu 30 pracovných dní odo dňa doručenia Protokolu. Vydaniu Protokolu predchádzalo ústne pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo dňa 18.3.2015, na ktorom bol žalobca oboznámený so zisteniami prvostupňového správneho orgánu z vykonávanej daňovej kontroly. V zápisnici č. 68095/2015 určil prvostupňový správny orgán lehotu na vyjadrenie sa k zisteniam do dňa 23.3.2015 - t. j. do piatich dní, hoci žalobca priamo v predmetnej zápisnici navrhol ustanoviť lehotu na vyjadrenie s dĺžkou 15 dní. Požiadavku na predĺženie takejto neprimeranej lehoty adresoval žalobca prvostupňovému správneému orgánu aj písomne - žiadosťou zo dňa 23.3.2015, ktorej prvostupňový správny orgán nevyhovel a vyzoomel o tejto skutočnosti žiadateľa podaním zo dňa 27.3.2015 a v rovnaký deň bol vydaný tiež predmetný Protokol.

70. Porušenie zákona v súvislosti s vydaním Protokolu žalobca vnímal v tom, že nebolo dodržané ust. § 27 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého možno lehotu kratšiu ako osem dní určiť len výnimočne pre jednoduché úkony alebo osobitne naliehavé úkony. Za takýto úkon žalobca nepovažoval vyjadrenie sa k zisteniam prvostupňového správneho orgánu z vykonávanej daňovej kontroly, aj preto požiadaval o už zmienené predĺženie predmetnej lehoty. V takomto postupe správneho orgánu žalobca nachádzal aj rozpor s ust. § 3 ods. 1 Daňového poriadku, povinnosť správcu dane dbať na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, v spojení s ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, ktorý zakotvuje právo daňového subjektu pri daňovej kontrole vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. S poukazom na vyššie uvedené možno hovoriť o porušení ust. § 47 písm. h) a i) Daňového poriadku zo strany prvostupňového správneho orgánu, nakoľko Protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj vyjadrenia žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu podľa ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Pokiaľ prvostupňový správny orgán oboznámil žalobcu s výsledkom daňovej kontroly už pri ústnom pojednávaní dňa 28.1.2015, po ktorom nasledovalo elektronicky zaslané vyjadrenie žalobcu zo dňa 13.3.2015, nemôže mať táto skutočnosť podľa názoru sťažovateľa vplyv na povinnosť stanovenia primeranej lehoty na vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 18.3.2015, hoci sa prvostupňový správny orgán opieral o argument, že táto zápisnica obsahovala už iba jedno dodatočné kontrolné zistenie oproti kontrolným zisteniam uvedeným v zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 28.1.2015.

71. S takýmto postupom a tvrdením prvostupňového správneho orgánu sa rovnako stotožnil aj Krajský súd v Prešove v odôvodnení svojho rozsudku a konštatoval, že takéto konanie prvostupňového správneho orgánu je v súlade s príslušnými právnymi predpismi.

72. S poukazom na skutočnosti vyššie uvedené, zmysle ktorých rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, vychádzali z nezákonne obstaraného listinného dôkazného prostriedku - Protokolu z daňovej kontroly a v zmysle ktorých aj daňové konanie v predmetnej veci odo dňa uplynutia zákonom stanovenej lehoty trvania daňovej kontroly bolo vedené nad rámec zákonných ustanovení upravujúcich maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, má žalobca za to, že Krajský súd v Prešove sa stotožnil s nezákonným postupom žalovaného a prvostupňového správneho orgánu.

73. Žalovaný sa písomne ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

74. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal

sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 139 ods. 4 v spojení s § 463 S.s.p.) dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť. 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 28. júna 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

75. Podľa § 2 ods. 1, 2 S.s.p. 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.

76. 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.

77. V zmysle § 5 ods. 2, 3, 4 S.s.p. konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania.

78. Pri rozhodovaní správny súd dbá na ochranu zákonnosti a verejného záujmu.

79. Správny súd postupuje a rozhoduje v súlade s platnými a účinnými právnymi predpismi so zohľadnením ich právnej sily a v súlade so základnými princípmi tohto zákona.

80. Podľa § 134 ods. 1 S.s.p. správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

81. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

82. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

83. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. kasačnú sťažnosť možno odôvodniť tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

84. Jednotlivé čiastkové práva, ktoré tvoria obsah práva na spravodlivý proces, je možné vyvodiť predovšetkým z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva. Patrí sem aj právo na spravodlivé prejednanie veci do rámca ktorého patrí aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

85. Európsky súd pre ľudské práva v tejto súvislosti uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad". (napr. Georgidias v. Grécko z 29.05.1997, Recueil III/1997).

86. Najvyšší súd Slovenskej republiky pri posudzovaní námietok kasačnej sťažnosti vychádzal aj z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky.

87. Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 646/2014 zo dňa 4.11.2014 konštatoval, že právo na súdnu ochranu v zmysle dohovoru a judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, chápané ako právo na spravodlivý proces, je vykladané od prípadu Golder v. Spojené kráľovstvo (rozhodnutie z 21. februára 1975) ako právo na prístup k súdu, právo na súd určitej kvality so zárukami jeho nezávislosti a nestrannosti a právo na spravodlivé súdne konanie.

88. Nemožno nespomenúť Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 825/2016 zo dňa 28.2.2017, v ktorom ústavný súd uviedol:

24. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9.12.1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9.12.1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29.5.1997, Higgins c. Francúzsko z 19.2.1998).

25. Rovnako sa ústavný súd vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

89. Pod porušením práva na spravodlivý proces možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Správny súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom je účastníkovi odňatá vždy, ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu. Nepreskúmateľné rozhodnutie správneho súdu nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces. U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým správne súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmierneným deficitom.

90. Na tomto mieste považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že povinnosť súdu vyrovnať sa s argumentmi účastníkov súdneho konania a poskytnúť účastníkovi jasné a zrozumiteľné odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky je jednou z najdôležitejších súčastí základného práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

91. Posudzujúc obsah kasačnej sťažnosti a odôvodnenie napadnutého rozsudku, kasačný súd dospel k záveru, že správny súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založil síce na rozsiahlom opise skutkového stavu, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení (paragrafových znení) na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov a konštatovaní správnosti právnych názorov a záverov správnych orgánov s ktorými sa stotožnil, avšak v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti kasačným súdom.

92. Napadnutý rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Správny súd vo svojom rozsiahlom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami na ktoré poukazoval žalobca vo svojej žalobe a zopakoval aj v kasačnej sťažnosti. Kasačný súd zdôrazňuje, že súd nemôže argumentáciu účastníka

odmietnuť ako nesprávnu, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Konštatovanie krajského súdu, že argumenty účastníka sú nesprávne alebo irelevantné bez toho, aby súd uviedol, prečo ich považuje za nesprávne alebo irelevantné, možno považovať za arbitrárne.

93. Za stavu, že správny súd sa s argumentmi žalobcu dostatočne nezaoberal, odvolaciemu súdu nezostávalo nič iné ako skonštatovať, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z ustanovenia § 139 ods. 2 S.s.p., v zmysle ktorej je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, teda dostatočné a relevantné dôvody na ktorých svoje rozhodnutie založili. Súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu je totiž nepochybne požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní právne korektným spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal nielen so skutkovými okolnosťami prípadu, ale aj s vlastnými právnymi názormi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu.

94. Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

95. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd vyhodnotil dôvod kasačnej sťažnosti žalobcu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) za dôvodný, postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci.

96. V ďalšom konaní krajský súd opätovne prejedná vec v medziach žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými podstatnými námietkami, posúdi podstatné skutkové tvrdenia a právne argumenty a návrhy žalobcu, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.

97. Súčasne krajský súd v novom rozhodnutí opätovne rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania vrátane trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 S.s.p.).

98. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.