

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/31/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200009
Dátum vydania rozhodnutia: 22.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200009.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682 právne zastúpená JUDr. Pavlom Gombosom, advokátom, so sídlom Popradská 66, 040 01 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103611991/2016 zo dňa 27. júla 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2017-393 zo dňa 17. januára 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102773356/2016 zo dňa 18.03.2016 určil žalobkyni ako platiteľovi dani z pridanej hodnoty podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel v sume 457.454,96 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 63.415,48 € a vyrubil daň v sume 394.069,48 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103611991/2016 zo dňa 27.07.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

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

4. Správny súd sa v prvom rade zaoberal námietkou žalobkyne, že zo strany žalovaného a správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality za okolností, keď správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií.

5. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u žalobkyne za zdaňovacie obdobie január 2013 začala dňa 18.04.2013 na základe oznámenia správcu dane o daňovej kontrole zo dňa 03.04.2013 č. 9712402/5/1239830/2013. Správca dane rozhodnutím č. 9712402/5/498097/2014 zo dňa 07.02.2014 prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti vykonávanú u žalobkyne dňa 12.02.2014, a to z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Oznámením č. 9712402/5/4661033/2014 zo dňa 16.10.2014 správca dane žalobkyni oznámil, že pokračuje v daňovej kontrole, pretože pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená. Daňová kontrola bola u žalobkyne ukončená dňa 20.11.2014, kedy si žalobkyňa prevzala protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9712404/5/4963842/2014/Smo zo dňa 07.11.2014.

6. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dňa 13.06.2013 (vo veci Kovář plus s.r.o., Česká republika, CEDROB PL), dňa 14.06.2014 (vo veci MIKULEC PL) a dňa 03.02.2014 (vo veci ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI). Ďalšie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zaslal správca dane dňa 03.02.2014 vo veci spoločnosti ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že správca dane v tomto prípade nebol nečinný a keďže mu neboli doručené odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 03.02.2014, urgoval príslušný žiadaný orgán o zaslanie odpovede, a to dňa 16.06.2014 a 15.05.2014. Správny súd poukázal na skutočnosť, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn.: III. ÚS 726/2016-20, na ktorého právne závery v rozhodnutí poukázal. Správny súd v tomto prípade dodal, že pokiaľ bola žalobkyňa toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa citovaného nariadenia, v dôsledku čoho daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok (vrátane jej prerušenia), mohla sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobkyne vykonané nebolo. Správny súd je toho názoru, že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov žalobkyne a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a námietku žalobkyne považuje za nedôvodnú.

7. Správny súd považoval za nedôvodnú námietku žalobkyne, že ju správca dane počas celého výkonu daňovej kontroly vrátane prerušenia kontroly neoboznámil so žiadnou skutočnosťou zistenou v priebehu daňovej kontroly a vydal protokol, ktorý neobsahuje jej vyjadrenia k protokolu a neobsahuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré mohla predložiť v priebehu daňovej kontroly, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 47 písm. h) ako aj písm. i) Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vyhotovil oboznámenia sa so zisteniami správcu dane č. 97120402/5/4857394/2014/Smo dňa 31.10.2014. Toto oboznámenie sa so zisteniami bolo doručované žalobkyni, avšak niekoľkokrát neúspešne dňa 06.11.2014, 07.11.2014, kedy zásielka bola prevzatá v rámci úložnej lehoty na pošte dňa 20.11.2014. Rovnako neúspešne bol doručovaný aj protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou zo dňa 04.11.2014. Prvé neúspešné doručovanie bolo dňa 11.11.2014 a aj dňa 12.11.2014, ktorú zásielku prevzala žalobkyňa až dňa 20.11.2014 v rámci úložnej lehoty na pošte. Doručenie oboznámenia žalobkyne so zisteniami správcu dane zo dňa 31.10.2014 spolu s protokolom z

daňovej kontroly a výzvou k vyjadreniu sa k protokolu teda nebolo doručované v jeden deň 20.11.2014 zo strany správcu dane v dôsledku úmyselného konania správcu dane a porušenia jeho povinnosti, ktorá mu vyplýva z daňového poriadku.

8. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného ďalej správny súd zistil, že žalobkyňa bola oboznamovaná so skutočnosťami, ktoré sú predmetom preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo strany správcu dane, a to v prvom rade rozhodnutím o prerušení kontroly č. 9712402/5/798097/14 zo dňa 07.02.2014, v ktorom jej správca dane oznámil, že podáva žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu ku konkrétnym poľským daňovým subjektom. Taktiež správca dane vyzýval žalobkyňu výzvou č. 9712402/5/3906690/2013 zo dňa 22.08.2013, aby sa vyjadrila ku skutočnostiam týkajúcich sa dodávateľov SLOVAKIA FARMA s.r.o., MIRBES s.r.o., NajReality s.r.o., ERIK s.r.o. a výzvou zo dňa 21.10.2013 č. 9712402/5/4722851/2013 požadoval od žalobkyne, aby sa vyjadrila k odberateľským faktúram pre spoločnosť CEDROB S.A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Na tieto výzvy žalobkyňa reagovala svojimi vyjadreniami č. 5/4223854/13 zo dňa 16.09.2013, č. 5/4263088/13 zo dňa 18.09.2013 a č. 5/5249670/13 zo dňa 25.11.2013, pričom tieto vyjadrenia boli uvedené v protokole z daňovej kontroly. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením žalobkyne, že správca dane bol nečinný a zabránil jej uplatniť si právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, pretože tak ako to vyplýva z vyššie uvedených skutočností, toto právo žalobkyňa riadne využila a vyjadrovala sa k skutočnostiam, na ktoré bola správcom dane písomne vyzvaná. Tvrdenie žalobkyne, že žiadnym spôsobom nebola informovaná zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach, je preto z tohto dôvodu účelové.

9. Vo vzťahu k deklarovaniu oslobodeniu od dane žalobkyne na základe odberateľských faktúr od spoločnosti CEDROB S.A. z faktúry č. 6130600005 za jatočné kurčatá a od spoločnosti SPOLKA JAWNA MIKULEC faktúra č. 6130300002 za sliepky živé žalobkyňa namietala, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s jej konkrétnymi odvolacími námietkami a neuviedol žiadnu správnu úvahu, ktorou by zdôvodnil, prečo správca dane nebral do úvahy žiaden dôkaz okrem certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva, a prečo sa správca dane nevysporiadal so zisteným rozporom medzi údajmi uvedenými v certifikáte pre obchod vo vnútri spoločenstva a ostatnými predloženými dôkazmi. K veci správny súd uviedol, že pre uznanie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu je podstatným dôkazom doklad o preprave, na ktorom adresát potvrdzuje prijatie tovaru v inom členskom štáte. V prípade dane z pridanej hodnoty nepostačuje iba formálne preukázať splnenie týchto podmienok, ale je dôležité, aby daňový subjekt preukázal, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

10. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vyzval žalobkyňu, aby okrem iných dôkazov predložila aj TRACES certifikáty, ktoré sú podľa nariadenia č. 1069/2009 Európskeho parlamentu a Rady zo dňa 21. októbra 2009 článku 48 ods. 3 povinné a evidujú sa v medzinárodnom systéme TRACES ku každej dodávke v rámci krajiny Európskeho spoločenstva, ktorá obsahuje živočíšnu bielkovinu, t. j. týka sa to obchodu so živými zvieratami, hydinou, vajcami, mäsom aj krmív na živočíšnej báze. Žalobkyňa na základe výzvy správcu dane predložila certifikáty, na ktorých ako odosielateľ tovaru nebola uvedená žalobkyňa, ale spoločnosť JANEK s.r.o., prevádzka Hydinárska farma Ivachnová a BEST spol. s r.o., Přemyslovcu 60, Liheň kuřat, Opava, Česká republika. Z tohto dôkazu vyplynulo, že dodávateľom tovaru do Poľskej republiky nebola žalobkyňa, ale spoločnosti evidované v certifikátoch, teda certifikáty boli vystavené na iného dodávateľa - vlastníka uvedeného tovaru.

11. Žalovaný ani správca dane v odôvodnení rozhodnutí netvrdili, že certifikát považujú za výlučný dôkaz na splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Žalobkyňa však predložením certifikátov spochybnila formálne deklarovanie dodávky tovaru pre odberateľov CEDROB a SPOLKA JAWNA MIKULEC. Pokiaľ žalobkyňa poukazuje na odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, je potrebné poukázať na to, že v odpovedi na medzinárodnú výmenu informácií podanej poľskou daňovou správou je zrejmé, že tovar bol prepravovaný spoločnosť BESKID, ktorá znášala aj náklady na prepravu hydiny do Poľskej republiky, čo potvrdil aj sám daňový subjekt BESKID

pri medzinárodnej výmene informácií, keď uviedol, že prepravu tovaru sám zabezpečoval a znášal aj náklady na prepravu. Z uvedeného vyplýva, že certifikát nebol výlučným dôkazom na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, ale bol jedným z dôkazov, ktorý spochybnil, že dodávka tovaru pre odberateľov CEDROB S.A. a SPOLKA JAWNA MIKULEC sa uskutočnila tak, ako ju deklarovala žalobkyňa predloženými dokladmi.

12. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 551300005 od dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o. žalobkyňa namietala, že žalovaný sa s jej námietkami uvedenými v odvolaní vysporiadal iba tvrdením, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, neobsahuje jeho vyjadrenie, žiadnu úvahu, ktorou by zdôvodnil, prečo nevzal do úvahy žiaden dôkaz okrem certifikátu pre obchod vo vnútri Spoločenstva a prečo sa nevysporiadal s rozpormi uvedenými v certifikáte pre obchod a ostatnými predloženými dôkazmi. Táto námietka žalobkyne je podľa názoru krajského súdu irelevantná, pretože ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k faktúre č. 551300005 o spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o., je uvedené, že dôvodom predpísania rozdielu dane správcom dane bolo nepriznanie oslobodenia od dane z predaja jatočných kurčiat podľa odberateľských faktúr č. 6130300003 zo dňa 08.01.2013 v cene 51.265,70 eur a č. 6130300004 zo dňa 09.01.2013 v cene 64.584,00 eur, na základe čoho správca dane predpísal daň vo výške 19.474,95 eur. Predmetný tovar bol zakúpený na základe dodávateľskej faktúry č. 551300005 od spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o., Nová Ľubovňa, základ dane 113.430,50 eur a DPH 22.686,10 eur. Odpočítaná daň bola správcom dane vo vyrubovacom konaní správcom dane priznaná, preto nie je dôvodné sa zaoberať touto námietkou žalobkyne zo strany správneho súdu.

13. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. žalobkyňa tvrdila, že všetky informácie a dôkazy, ktoré správca dane získal v rámci medzinárodnej výmene informácií ako aj v rámci výziev a dožiadaní preukazujú, že tieto spoločnosti boli v kontrolovanom období január 2013 existujúcimi subjektmi, boli registrované ako platiteľ DPH s prideleným identifikačným číslom pre DPH a boli súčasťou obchodných vzťahov. Nesúhlasila teda s tvrdením, že tieto spoločnosti nevykonávali reálnu hospodársku činnosť, pričom poukázala na názor Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp, že nekontaktnosť dodávateľa tovaru sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť a nadobudol právo s predmetným tovarom nakladať ako vlastník. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že žalovaný ako aj správca dane odôvodňovali svoj postup a rozhodnutie výlučne tým, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. a Mirbes, s.r.o. sú nekontaktné. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane preveroval skutočnosť týkajúcu sa ekonomickej činnosti týchto spoločností v čase realizovania dodávky tovaru a ako vyplýva z odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 5/3410330/14 zo dňa 10.07.2014 v prípade spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. v rozhodnom čase za túto spoločnosť by mal konať J. Q., ktorý však s účinnosťou od 23.10.2012 už nebol konateľom spoločnosti a nebol oprávnený za túto spoločnosť konať v mesiaci január 2013. Podľa jeho vyjadrenia, ktoré vyplýva z odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a úradného záznamu správcu dane zo dňa 28.10.2014, J. Q. neuzatváral obchody za túto spoločnosť a nepoveril žiadnu osobu konať v mene tejto spoločnosti. Od 24.10.2012 bol jediným konateľom spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. J. V., ktorý je však nekontaktný, na adrese bydliska je neznámy, nevlastní žiadny byt, nemá zriadenú schránku na doručovanie a poštu a je na zastupovanie spoločnosti využívaný ako vhodný biely kôň. Podľa odpovede na medzinárodnú výmenu informácií za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. konala Q. X. a MVDr. X. A., ktorí boli zamestnancami spoločnosti Podtatranská hydina a.s. MVDr. X. A. ako štatutár tejto spoločnosti musel vedieť o obchodných tokoch jednotlivých komodít, a teda vedel a mal vedieť, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. ako subjekt reálne neexistujúci v skutočnosti nevykonáva hospodársku činnosť. V prípade spoločnosti Mirbes, s.r.o. správca dane preveroval túto spoločnosť formou dožiadania č. 9712402/5/1688272/2013/Smo zo dňa 10.06.2013, kde z odpovedí na toto dožiadanie zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, na adrese podľa obchodného registra nesídlí, nie je tam žiadna prevádzka ani kancelária a nie je tam vykonávaná reálna ekonomická činnosť spoločnosti. Za mesiac január 2013 podala táto spoločnosť daňové priznanie, v ktorom vykázala daňovú povinnosť vo

výške 868,15 €. Tento daňový subjekt vykazuje veľké obraty na vstupe a výstupe, ale výsledkom je nízka daňová povinnosť. Odborom boja proti podvodom FR bola správcovi dane postúpená informácia č. 5/46228632/13 zo dňa 14.10.2013, z ktorej vyplýva, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. na adrese Popradská 66 reálne žiadne kancelárske priestory nevyužívala a nemala tam zriadenú poštovú schránku. Poštu preberala pani Podhorská a následne, keď si adresát poštu nevyzdvihol, odovzdávala ju späť poštovej doručovateľke. Spoločnosť Mirbes, s.r.o. mala založené tri účty v bankách, pričom zakladateľom a disponentom týchto účtov bola T. F. a v prípade dvoch účtov aj MVDr. X. A., štatutárny zástupca žalobkyne. Ďalej vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. si správca zadovážil ďalší dôkaz, a to z Okresného súdu Košice I., ktorý mu bol doručený dňa 12.02.2015, ktorý obsahoval návrh na zrušenie tejto obchodnej spoločnosti zo dňa 07.08.2012, ktorý na Okresný súd Košice I. podal konateľ spoločnosti Mirbes, s.r.o. X. J.. V tomto návrhu konateľ uviedol, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti sú zrušené, spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnuiteľných ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt. Spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I. riadnu individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe, a to v rokoch 2010 a 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f) Obchodného zákonníka. Na dôkaz, že nemá žiaden majetok, predložil potvrdenie o zrušení účtov spoločnosti Mirbes, s.r.o., z čoho jednoznačne vyplýva, že v mesiaci január 2013 spoločnosť Mirbes, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.

14. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobkyne, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpoveďami T. F., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o.. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporné, že žalovaný ako i správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadávali s vykonaným dokazovaním, a to aj s výsluchom svedkyne T. F.. Z obsahu administratívneho spisu ako aj s odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trvala žalobkyňa, a to vykonanie vypočutia svedka T. F.. Správca dane aj žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch T. F. dňa 15.10.2013 a 02.07.2015, keď v prvom rade konštatovali, že dňa 15.10.2013 T. F. vypovedala ako svedkyňa vo vzťahu k daňovému subjektu HYDINA SLOVENSKO s.r.o.. Zápisnicu o výsluchu si zaobstaral správca dane ako jeden z dôkazov. Podrobne popísali obsah výpovede T. F. dňa 02.07.2015 zo zápisnice č. 20452768/2015, ktorú aj vyhodnotili. Správcom dane a žalovaným bolo konštatované, že po vykonaní vypočutia T. F. nemali pochybnosti o vykonaných dôkazoch, ktoré preukazovali, že T. F. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru. Z vykonaného dokazovania odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že s dodávateľmi konal MVDr. X. A. a F. P. (zamestnanec a štatutárny zástupca žalobcu). Preukázaná bola aj skutočnosť, že MVDr. X. A. mal dispozičné právo s účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o., čo p. A. pri ústnom pojednávaní dňa 08.03.2016 neuviedol. Generálnu plnú moc a plnú moc pre F. P. vo vzťahu k spoločnosti Mirbes, s.r.o. T. F. aj napriek výzve správcu dane nepredložila, tieto naopak predložila žalobkyňa spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 30.04.2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia T. F. ako aj žalobkyne, pričom po vyhodnotení všetkých už vyššie uvedených skutočností dospeli k záveru, že T. F. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru, s čím sa správny súd stotožnil v celom rozsahu. Výsluch T. F. nebol jediným, ale jedným z dôkazov na preukázanie uvedeného záveru.

15. Vo vzťahu k námietke žalobkyne, že nebola včas vyzvolená o vypočutí svedkyne T. F. dňa 02.07.2015 správny súd z obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného zistil, že správca dane za účelom vypočutia T. F. vykonával viaceré úkony. Neúspešne bola T. F. predvolávaná na výsluch zásielkou zo dňa 25.02.2015. Upovedomenie o vypočutí svedka bolo žalobkyňi, resp. splnomocnenému zástupcovi doručené 02.03.2015. Deň výsluchu bol určený na 19.03.2015. Opakované predvolanie na výsluch dňa 20.04.2015, o ktorom bol splnomocnený zástupca informovaný upovedomením č. 106073/2015 prevzatým dňa 08.04.2015 (T. F. sa nedostavila). Opakované predvolanie na výsluch svedka na deň 26.05.2015 na Daňovom úrade Košice I. bolo neúspešné. Žalobkyňa bola upovedomená listom zo dňa 05.05.2015 (zásielku prevzal 25.05.2015). Dňa

02.06.2015 správca požiadal Obvodné oddelenie PZ Košice o predvedenie T. F. na deň 24.06.2015, ktoré sa nerealizovalo po zistení, že T. F. sa nachádza vo väzbe. Aj o tomto úkone bola žalobkyňa riadne upovedomená listom zo dňa 28.05.2015. Následne správca dane požiadal dňa 26.06.2015 Úrad špeciálnej prokuratúry GP SR Bratislava o povolenie vypočuť svedka T. F. iadosťou zo dňa 26.06.2015. Súhlas s výsluchom a predvedením T. F. bol správcovi dane doručený dňa 26.06.2015. Správca dane už listom zo dňa 30.06.2015 upovedomil žalobkyňu o mieste a dátume výsluchu. Zároveň podľa úradného záznamu č. 20452636/2015 správny súd zistil, že dňa 29.06.2015 bola splnomocnená zástupkyňa JUDr. J. telefonicky oboznámená so skutočnosťou, že dňa 02.07.2015 sa uskutoční výsluch T. F.. Z obsahu spisu nevyplýva, že by zo strany JUDr. J. boli vznesené námietky na krátkosť času do realizácie výsluchu, ani tvrdenie, že sa výsluchu nemôže zúčastniť. Vyhodnotením zistených skutočností správny súd dospel k záveru, že správca dane pri zabezpečovaní výsluchu T. F. ako svedka konal v súlade s daňovým poriadkom a o každom úkone žalobkyňu riadne a bezodkladne upovedomil. Nemožno poprieť, že lehota od oznámenia dňa 29.06.2015 do realizácie výsluchu 02.07.2015 bola krátka, avšak ako je zrejmé, určenie termínu výsluchu nezáviselo výlučne na správcovi dane. Správny súd je toho názoru, že táto skutočnosť sama o sebe nezakladá nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Zároveň poukázal aj na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva, že ak by sa aj v procesnom postupe správneho orgánu vyskytli vady konania, rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania. V danom prípade opakovanie výsluchu T. F. by podľa názoru správneho súdu neprívodilo pre žalobkyňu priaznivejšie rozhodnutie, a to s prihliadnutím na výsledky dokazovania správcu dane.

16. K námietkam žalobkyne vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov správcu dane a žalovaného a k zistenému skutkovému stavu správny súd uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne súm v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následné verifikácie skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy, ktoré má v priebehu konania k dispozícii. Správny súd preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, ako aj obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že v danom prípade nebol porušený princíp dvojinstančnosti konania tak, ako to namietala žalobkyňa. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní. Rozhodnutie spĺňa všetky zákonom požadované kritéria. Skutočnosť, že sa žalovaný nevysporiadal s odvolacími námietkami podľa predstáv žalobkyne, nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nezákonnosti takéhoto rozhodnutia.

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

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g), v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľka sa nestotožnila so záverom krajského súdu, že správca dane neprekročil maximálnu dobu trvania daňovej kontroly. Podľa jej názoru došlo k celkovému trvaniu 581 dní na poskytnutie dožadovaných informácií zo zahraničia a táto lehota je v hrubom nepomere v nariadení ustanovenými lehotami na poskytnutie dožadovaných informácií.

20. Sťažovateľka ďalej namietala, že správca dane porušil prejednávaciú zásadu a porušil právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom. Informácie, ktoré správca dane získal prostredníctvom dožiadania medzinárodnej výmeny informácií sťažovateľke iba oznámil a neumožnil jej do procesu ich získavania nijak zasiahnuť.

21. V sťažnosti ďalej sťažovateľka namietala, že správca dane prenáša dôkazné bremeno na daňový subjekt v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú daňovým subjektom. Správca dane nebral v úvahu žiadne dôkazy predložené sťažovateľkou a vyhodnotil ich ako nedostačujúce.

22. Sťažovateľka ďalej uviedla, že sa nestotožnila s právnym posúdením krajského súdu uvedeným v odsekoch 103 až 107, 115 a 116. Podľa názoru sťažovateľky nie je možné použiť výpoveď svedkyne T. F., pretože táto svedkyňa je nedôveryhodná.

23. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. mája 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume za zdaňovacie obdobie január 2013, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

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

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

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

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítat' od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat' daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

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

28. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

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

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

31. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

32. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné

rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

33. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

34. Sťažovateľka v konaní nepreukázala, že zo strany dodávateľov bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH, a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľke) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu tovaru uvedenom na faktúrach skutočne došlo.

35. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

36. K námietke sťažovateľky, že správca dane prekročil zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane zasielal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dňa 13.06.2013 (vo veci Kovář plus s.r.o., Česká republika, CEDROB PL), dňa 14.06.2014 (vo veci MIKULEC PL) a dňa 03.02.2014 (vo veci ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI). Ďalšie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zaslal správca dane dňa 03.02.2014 vo veci spoločnosti ROLMASZ, TRANS-TUR, TRANS-CO, CARGILL, BARBARA a PORT GDANSKI. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného je zrejmé, že odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 03.02.2014 mu neboli doručené. Z uvedeného dôvodu správca dane urgoval príslušný žiadaný orgán o zaslanie odpovedí, a to dňa 16.06.2014 a 15.05.2014. V súvislosti s otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly kasačný súd odkazuje, podobne ako krajský súd, na právne závery uznesenia

Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 726/2016-20. V danej veci je tak zrejmé, že správca dane nebol bezdôvodne nečinný, ale vo veci konal a urgoval príslušné orgány, aby zaslali odpovede na jeho žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

37. K námietke nedôveryhodnosti svedeckej výpovede T. F. kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd sa stotožnil so záverom správnych orgánov, že T. F. za spoločnosť Mírbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru. Uvedený záver je podporený vykonaním rozsiahleho dokazovania uvedenom v administratívnom spise žalovaného.

38. K námietkam sťažovateľky týkajúcich sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom uvedeného v odsekoch 103 až 107, 115 a 116 kasačný súd uvádza, že sú všeobecné, nekonkrétne, bez uvedenia, v čom považuje právne závery krajského súdu za nesprávne. Skutočnosť, že sťažovateľka sa nestotožnila s právnym záverom krajského súdu, sama o sebe nezakladá dôvod na vyslovenie nezákonnosti takéhoto rozhodnutia.

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

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

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

Poučenie:

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