

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/88/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200003
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200003.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): STEEL MAXX, s.r.o., so sídlom Štós 209, 044 26 Štós, IČO: 44 643 322, právne zastúpený: Advokátska kancelária MARCEL BIZNÁR, s. r. o., Bajkalská 31, 821 05 Bratislava, IČO: 36 868 221, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 634940/2018 zo dňa 13.11.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/1/2019 zo dňa 28.11.2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 439230/2018 zo dňa 30.07.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 236.255,94 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Rozdiel dane bol zistený vykonanou daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 634940/2018 zo dňa 13.11.2018 na odvolanie žalobcu prvostupňové rozhodnutie potvrdil (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“).

3. Dôvody vyrubenia rozdielu dane spočívali v tom, že žalobca:

- nespĺnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu stanovené v § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „Zákon o DPH“), a to v súvislosti s deklaroványmi dodávkami tovaru - betonárskej ocele - do Českej republiky spoločnostiam Waren Transport s.r.o., Praha, ČR (ďalej aj „Waren Transport“) a HANIEL GROUP CZ spol. s r.o., Praha, ČR (ďalej aj „HANIEL GROUP“) a

- nespĺnil podmienky pre priznanie nároku na odpočítanie dane stanovené § 49 v spojení s § 51 Zákona o DPH, a to v súvislosti s deklaroványmi vnútroštátnymi dodávkami tovaru - kryštálového cukru žalobcovi od deklarovaneho dodávateľa Arzano s.r.o., Rožňava (ďalej aj „Arzano“) a potravinárskeho cukru od deklarovaneho dodávateľa OPTAR, s.r.o., Bratislava (ďalej aj „OPTAR“).

4. Pokiaľ ide o nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke tovaru, správca dane skonštatoval, že doklady predložené žalobcom nie sú dôkazmi, ktoré by jednoznačne preukazovali, že k dodaniu tovaru do Českej republiky a uskutočneniu deklarovanej prepravy aj v skutočnosti došlo. Vo vzťahu k dodávke odberateľovi HANIEL GROUP žalobca síce predložil medzinárodné prepravné listy - CRM doklady k preprave, v zmysle ktorých mal byť prepravcom tovaru Martin Pechar - PecharTrans. Preverovaním správcu dane (porovnaním údajov zaslaných Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s. s dokladmi predloženými žalobcom) sa však nepotvrdilo, že tovar bol skutočne fyzicky prepravený z tuzemska, t. j. z Kysuckého Nového Mesta (uvedené miesto nakládky na predložených CMR) do Českej republiky v Ostrave (uvedené miesto vykládky na predložených CMR). Správca dane zistil, že vo viacerých prípadoch vozidlo buď vôbec neprešlo miestom nakládky, resp. neprešlo danou trasou alebo pre preverované vozidlá v daný deň neexistuje záznam v elektronickom mýtnom systéme na území SR alebo vozidlo miestom nakládky iba prešlo a na naloženie betonárskej ocele nebol časový priestor. Pokiaľ ide o odberateľa Waren Transport, žalobca správcovi dane predložil iba faktúry s dodacími listami, CMR doklady nepredložil. Správca dane konštatoval, že vo vzťahu k dodávke pre Waren Transport žalobca porušil § 43 ods. 5 písm. b) Zákona o DPH, pretože nepredložil doklad o odoslaní tovaru, ak prepravu zabezpečoval dodávateľ alebo odberateľ, alebo kópiu dokladu o preprave, v ktorom je potvrdené odberateľom prevzatie tovaru v inom členskom štáte. Z predloženého výpisu z účtu daňového subjektu správca dane ďalej zistil, že daňový subjekt v zdaňovacom období apríl 2012 prijal od spoločnosti HANIEL GROUP platby vo výške 490 148,95 Eur a od spoločnosti Waren Transport nebola prijatá žiadna platba. Platby od spoločnosti HANIEL GROUP podľa správcu dane však vo svetle vzniknutých pochybností nemôžu potvrdiť reálnu existenciu dodaného tovaru, ako to bolo deklarované v predložených dokladoch.

5. Ďalšou skutočnosťou, na ktorú správca dane prihliadal, bolo zistenie, že u českých spoločností HANIEL GROUP a Waren Transport sa tiež nepodarilo preveriť skutočnosti potrebné pre správne určenie dane z dôvodu, že spoločnosti sú v sídlach nekontaktné, so správcom dane nekomunikujú, na výzvy správcu dane nereagujú a majú zlú daňovú disciplínu. Vo vzťahu k Waren Transport určila česká daňová správa za 2. štvrtrok 2012 daň podľa pomôcok. Spoločnosť HANIEL GROUP v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2012 vykázala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu v nulovej hodnote.

6. Finančné orgány následne dospeli k záveru, že deklarované dodania tovarov v zdaňovacom období apríl 2012 sa ukázali len ako formálne, pričom k vecnému plneniu nedošlo. Dodávky neboli uskutočnené tak, ako to deklaroval žalobca, právo nakladať s tovarom ako vlastník neprešlo na zahraničných českých odberateľov. Nebolo potvrdené odoslanie tovaru zo Slovenskej republiky a taktiež nebol potvrdený príjemca tovaru v Českej republike. Vzhľadom na to, že daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru s oslobodením od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 Zákona o DPH, vznikla mu povinnosť zaplatiť daň, pričom správca dane vyčíslil výšku daňovej povinnosti na 92 241,44 Eur.

7. Ďalším dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane žalobcovi bolo, že správca dane neuznal ani odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi žalobcu - spoločnosťami Arzano a OPTAR za dodanie cukru. Na základe predložených dokladov, ústnych pojednávaní a miestnych zisťovaní správca dane zistil, že daňový subjekt nepreukázal splnenie náležitosti § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenia § 49 Zákona o DPH a uplatnil si právo na odpočítanie dane v rozpore s citovaným ustanovením. Reálne nadobudnutie tovaru od uvedených dodávateľov nebolo preukázané ani zo strany daňového subjektu, ani zo strany dodávateľov a nebolo preukázané ani dokazovaním vykonaným správcom dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

8. Žalobou doručenou Krajskému súdu v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Žiadal ich zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, ako aj priznať žalobe odkladný účinok.

9. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a rozsudkom sp. zn. 8S/1/2019 zo dňa 28.11.2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) ju zamietol. Účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal.

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd úvodom poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR v otázke dokazovania a znášania dôkazného bremena v daňovom konaní. Pripomenul, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnenie a za zákonom stanovených podmienok. Krajský súd v tejto súvislosti ďalej uviedol, že úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH a na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru podľa § 43 Zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu preukazovania podľa Daňového poriadku. Nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky stanovené v § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, t. j. že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Ustanovenie § 43 Zákona o DPH zasa stanovuje podmienky oslobodenia pri dodaní tovaru nasledovne: dodávateľ tovaru je osobou registrovanou pre DPH v tuzemsku a má postavenie platiteľa dane, odberateľ tovaru je osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte a tovar objedná pod svojim identifikačným číslom pre DPH prideleným v inom členskom štáte, tovar sa fyzicky prepravuje z tuzemska do iného členského štátu a ide o platný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom.

11. V súvislosti s uplatnením nároku na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnej dodávke tovaru - betonárskej ocele deklarovanej odberateľom HANIEL GROUP a Waren Transport krajský súd konštatoval, že reálne plnenie nebolo preukázané. Pokiaľ ide o CMR doklady, krajský súd poukázal na informácie získané Národnou diaľničnou spoločnosťou, podľa ktorých preverované vozidlá na trase Kysucké Nové Mesto - Ostrava nevykonali uvedenú trasu alebo v mieste nakládky tovaru nezastavili a nebol časový priestor na vyloženie tovaru a následné dodanie pre odberateľa v ČR. Krajský súd ďalej podotkol, že ani na základe odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) nebolo ani v jednom prípade možné potvrdiť obchodovanie podľa jednotlivých faktúr a dokladov o preprave a potvrdiť skončenie prepravy. Žalobca nezvrátil tieto zistenia žiadnou argumentáciou.

12. V súvislosti s uplatnením nároku na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľmi žalobcu Arzano a OPTAR krajský súd konštatoval, že žalobca v podanej žalobe iba zosumarioval zistenia správcu dane a nevzniesol k nim žalobné námietky.

13. Ako nedôvodnú krajský súd posúdil žalobnú námietku, podľa ktorej je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov.

14. Krajský súd ďalej vyhodnotil ako nedôvodnú aj procesnú námietku žalobcu, podľa ktorej daňová kontrola nebola ukončená v lehote 1 roka od jej začatia v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku, rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly je nezákonné z dôvodu, že žiadosť o MVI nie je konaním v zmysle Daňového poriadku, pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Smernici Rady 2011/16/EÚ, a prerušenie konania nemá za následok neplynutie lehôt v zmysle § 61 ods. 5 Daňového zákona. Podľa žalobcu je z tohto dôvodu protokol z daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, a preto ho nebolo možné použiť v daňovom konaní, z čoho vyplýva aj nezákonnosť rozhodnutí žalovaného a správcu dane.

15. Krajský súd vo svojej odpovedi na túto žalobnú námietku poukázal na ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane prerušiť daňové konanie, ak je to potrebné na získanie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Týmto osobitným predpisom je aj Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti DPH. Z uvedeného nesporne vyplýva, že ide o legitímny spôsob prerušenia daňového konania - výkonu daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Ak dôjde k prerušeniu daňového konania, po dobu tohto prerušenia správca dane úkony v danej veci nevykonáva. Počas prerušenia daňového konania neplynú ani lehoty podľa Daňového poriadku, t. j. ani lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V súvislosti s možnosťou správcu dane prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu začatia konania v oblasti MVI krajský súd súladne so žalovaným upriamil pozornosť na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 28.02.2013 č. k. IV.ÚS 116/2013-111. Krajský súd sa nestotožnil s výkladom

slovného spojenia „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ v ust. § 61 ods. 4 Daňového poriadku (správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedeného v ods. 2) tak, ako pominutie dôvodov chápe žalobca (podľa žalobcu pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt pre poskytnutie požadovaných informácií v zmysle čl. 7 Smernice Rady 2011/16/EÚ). Krajský súd pripomenul, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly u žalobcu bola žiadosť o MVI, ktoré správca dane nevyhnutne potreboval v záujme čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu.

16. Krajský súd zosumarizoval, že v danom prípade daňová kontrola začala dňa 20.08.2012 (Oznámenie č. 9800403/5/2049474/2012 zo dňa 01.08.2012). Správca dane zaslal českej daňovej správe žiadosť o MVI č. 9801403/5/1592398/13 (HANIEL GROUP), č. 9801403/5/1592611/13 (Waren Transport) a č. 9801403/5/1593752/13 (FESTR TRADE s.r.o.). Rozhodnutím č. 9801403/5/1637790/2013/Tomá zo dňa 29.04.2013 správca dane po 8 mesiacoch jej trvania prerušil daňovú kontrolu odo dňa 30.04.2013, a to do dňa 15.10.2013, kedy došlo k doručeniu konečného výsledku preverovania MVI. Počas daňovej kontroly správca dane zaslal i poľskej daňovej správe žiadosť č. 9801403/5/4878862/2013/Tomá o MVI týkajúcu sa preverenia zdaniteľných obchodov žalobcu so spoločnosťou HENRYK PIERON PROMUS a rozhodnutím č. 9801403/5/4970438/2013 zo dňa 06.11.2013 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 08.11.2013. Správca dane opakovane urgoval doplnenie odpovedí na MVI vo veci preverenia zdaniteľných obchodov s poľskou spoločnosťou ako aj českou spoločnosťou HANIEL GROUP. Aj podľa správneho súdu dňa 21.04.2017 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená dorúčením konečného výsledku preverovania MVI a správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie č. 100801394/2017 zo dňa 09.05.2017, ktorým mu oznámil pokračovanie vo výkone daňovej kontroly. Vyššie uvedený postup správcu dane bol podľa krajského súdu v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Z ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplnú.

17. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu podľa ods. 8 tohto ustanovenia. V danom prípade správca dane Protokol o daňovej kontrole č. 101424878/2017 zo dňa 26.06.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa doručil žalobcovi dňa 28.06.2017.

18. Krajský súd následne zhrnul, že daňová kontrola začala 20.08.2012, bola prerušená od 30.04.2013 do 15.10.2013 a následne od 08.11.2013 do 21.04.2017 a skončila 28.06.2017. Sumárne doba trvania daňovej kontroly nepresiahla s vylúčením doby prerušenia jej výkonu zákonnú lehotu jedného roka. Žalobca podľa krajského súdu stotožnil trvanie daňovej kontroly s daňovým konaním a vyrubovacím konaním, ktoré končí rozhodnutím správcu dane, v tomto prípade rozhodnutím vydaným dňa 4.7.2017. Proti tomuto rozhodnutiu sa žalobca odvolala a toto bolo žalovaným 14.11.2017 zrušené a po doplnení dokazovania správca dane opätovne rozhodol dňa 30.7.2017. Správca dane nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové správy konajú a vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane čakal na tieto odpovede a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred obdržaním konečných odpovedí na žiadosť. Krajský súd preto námietky žalobcu, týkajúce sa nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosti protokolu a naň nadväzujúcich rozhodnutí považoval za nedôvodné.

19. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane kúskovaním žiadosť o MVI spôsobil prieťahy v daňovej kontrole a tento postup správcu dane je potrebné považovať za neúčelné, neodôvodnené a neefektívne konanie správcu dane. Krajský súd mal tiež za to, že rozhodnutie žalovaného podrobne uviedlo dôvody potreby zisťovania na poli medzinárodnej spolupráce. Zistenia spolupracujúcich finančných úradov členských krajín preukázali dôvodnosť tejto spolupráce aj v posudzovanej veci.

20. Krajský súd v konaní dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH na odpočítanie dane z predmetných obchodov, ani zákonných podmienok uvedených v § 43 Zákona o DPH v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním betonárskej ocele zo Slovenska do Českej republiky, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

21. Žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), tzn. z dôvodov, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami, ktoré v žalobe uviedol. Ohradil sa voči hodnoteniu dôkazov krajským súdom, ktoré bolo podľa neho účelové, keď krajský súd mal ignorovať skutočnosti a dôkazy v jeho prospech a - naopak - údajne vyzdvihoval skutočnosti, ktoré sú v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ poukázal na to, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých daňový subjekt nevie alebo nemôže vedieť. Tvrdil, že žalobca betonársku oceľ riadne nadobudol a následne ju dodal odberateľom Waren Trans a HANIEL GROUP, ktorí nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci, nakoľko ho dodali svojím odberateľom. Rovnako žalobca tvrdil, že riadne nadobudol tovar (cukor) aj od slovenských dodávateľov a dôkazné bremeno uniesol.

23. Sťažovateľ mal za to, že nezrovnalosti medzi dokladmi o preprave tovaru a vyjadrením Národnej diaľničnej spoločnosti nepreukazujú neuskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení (dodania betonárskej ocele), pretože tento mohol vzniknúť administratívnou chybou. Rovnako tak ani zo zistení týkajúcich sa dodania kryštálového cukru nemožno podľa sťažovateľa vyvodiť záver, že sa neuskutočnilo. Pri svedkoch - zástupcoch dodávateľa sťažovateľa poukázal na to, že svedeckú výpoveď uvádzali v čase, keď v daných spoločnostiach nefigurovali, preto sa bez predloženia účtovných dokladov nemohli ku konkrétnym okolnostiam vyjadriť.

24. Pokiaľ ide o nesprávne právne posúdenie veci, sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne vyhodnotil podmienky na priznanie práva na oslobodenie od dane a odpočet dane podľa ustanovenia § 43, § 49 a § 51 Daňového poriadku, keď dospel k záveru, že u sťažovateľa neboli splnené tieto zákonné podmienky. Mal za to, že v priebehu daňovej kontroly predložil dôkazy, ktoré uskutočnenie zdaniteľných plnení preukazujú. Poukázal na skutočnosť, že ku každej dodávke boli predložené CMR listy a akcentoval aj právnu povahu CMR listov, ktoré sú v zmysle Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) č. 11/1975 Zb. vierohodným dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy.

25. Sťažovateľ poukázal aj na právny názor Súdneho dvora EÚ (ďalej aj „SD EÚ“) vyjadrený v rozsudku C-277/14 PPUH Stehcamp, v zmysle ktorého daňový orgán vo všeobecnosti nemôže vyžadovať, aby zdaniteľná osoba preverila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, je schopný ho dodať a splniť si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň. Rovnako citoval aj závery SD EÚ vo veci C-80/11 Mahagében, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd alebo C-484/03 Bond House Systems Ltd. v súvislosti s nemožnosťou odmietnuť odpočet dane s poukazom na skutočnosť, že v reťazci dodávok sú iné plnenia zasiahnuté podvodom bez toho, aby to uvedená osoba vedela alebo mohla vedieť.

26. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd riadne nevysporiadal ani s jeho námietkami týkajúcimi sa prekročenia lehoty na ukončenie daňovej kontroly. S poukazom na zásadu zákonnosti vyjadrenú v § 3 ods. 1 Daňového poriadku nemožno akceptovať prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií podľa osobitného predpisu - Nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 na obdobie dlhšie ako 6 mesiacov. Sťažovateľ má za to, že správca dane postupoval v rozpore s § 46 ods. 10 Daňového poriadku, kedy tam uvedená lehota je zákonnou lehotou a záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. V tejto súvislosti zdôraznil, že žiadosť správcu dane o MVI nepovažuje za konanie v zmysle Daňového poriadku, preto z tohto dôvodu nemohla byť daňová kontrola prerušená a zároveň, že daňová kontrola je ohraničená maximálnou dĺžkou stanovenou v čl. 7 príslušnej smernice. Sťažovateľ má za to, že ak dožiadaná daňový orgán neposkytne požadovanú informáciu v lehote, ktorá vyplýva z prameňov práva EÚ, uplynutie tejto lehoty je potrebné považovať za pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Na podporu svojej argumentácie

uviedol, že obdobné závery vyplývajú z uznesenia Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/2/2016 zo dňa 20.07.2017, ako aj z rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/38/2014 zo dňa 18.05.2015. Podľa sťažovateľa malo vyššie uvedené procesné pochybenie za následok nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly ako nezákonného dôkazu, následkom čoho sú i meritórne rozhodnutia finančných orgánov nezákonné. V tejto súvislosti citoval nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 - 57 zo dňa 29.06.2010, podľa ktorého nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly dochádza k porušeniu zásady primeranosti a zákonnosti pri správe daní.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich predchádzajúcich stanoviskách o tom, že v danej veci neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie, resp. oslobodenie od dane a daňová kontrola prebehla zákonne. Z uvedených dôvodov navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú..

IV.

Právny názor kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/88/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

30. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

31. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a prvostupňového orgánu a konanie im predchádzajúce, najmä z pohľadu či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane.

32. Podstata sťažnostných bodov spočívala v poukaze na:

- prekročenie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku,
- nesprávne posúdenie preukázania nároku na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke do ČR podľa § 43 Zákona o DPH a odpočet DPH pri vnútroštátnej dodávke tovaru podľa § 49 a 51 Zákona o DPH a
- odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v procesných i hmotnoprávných otázkach.

33. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP Kasačný súd však konštatuje, že v texte kasačnej sťažnosti sa jednotlivé dôvody sťažnosti značne prelínajú, pretože sťažovateľ formálne nezaradil dôvody pod konkrétne zákonné ustanovenie, resp. kasačný dôvod, preto tieto musel z obsahu kasačnej sťažnosti vyabstrahovať kasačný súd.

34. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. [...]“

35. Podľa § 61 Daňového poriadku: „(1) Správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti

rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. [...] (3) Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. (4) Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. (5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. [...]"

36. Podľa § 43 ods.1 Zákona o DPH v rozhodujúcom znení: „Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.“

37. Podľa § 43 ods. 5 Zákona o DPH v rozhodujúcom znení: „Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

38. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

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

40. Kasačný súd zistil, že právne otázky vznesené sťažovateľom boli kasačným súdom už v obdobných skutkových veciach medzi totožnými účastníkmi konania právoplatne posúdené, a to v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/98/2019 zo dňa 29.09.2022 a sp. zn. 2Sžfk/35/2019 zo dňa 28.06.2022, ktorými bola kasačná sťažnosť sťažovateľa zamietnutá.

41. V konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžfk/98/2019 boli predmetom súdneho prieskumu takisto rozhodnutia finančných orgánov, ktorými došlo k vyrubeniu rozdielu dane sťažovateľovi z rovnakých dôvodov ako v prejednávanej veci, t. j. (i) z dôvodu neuznania nároku sťažovateľa na oslobodenie od dane pri dodávke betonárskej ocele sťažovateľom totožným odberateľom do ČR (Waren Transport a HANIEL GROUP) a (ii) z dôvodu neuznania faktúr za dodávky cukru, ktorý mali sťažovateľovi dodať totožní dodávatelia Arzano a OPTAR. Rozdiel spočíva v tom, že vec vedená pod sp. zn. 3Sžfk/98/2019 sa týkala zdaňovacieho obdobia marec 2012, kým prejednávaná vec sa týka zdaňovacieho obdobia apríl 2012 a vo vzťahu k týmto zdaňovacím obdobiam boli vykonávané aj rôzne daňové kontroly (daňová kontrola za obdobie január-marec, máj-jún a august-december 2012 a daňová kontrola za apríl 2022). Vo vzťahu k obom daňovým kontrolám však sťažovateľ namietal prekročenie ich dĺžky z dôvodu prekročenia doby ich prerušenia titulom žiadosti o MVI. Z vyššie uvedených dôvodov preto kasačný súd pri koncipovaní odôvodnenia tohto rozsudku vychádzal aj zo záverov rozsudku kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/98/2019 zo dňa 29.09.2022.

A) K namietanej dĺžke daňovej kontroly

42. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že:

- daňová kontrola u žalobcu bola začatá dňa 20.08.2012 (Oznámenie č. 9800403/5/2049474/2012 zo dňa 01.08.2012),
- rozhodnutím č. 9801403/5/1637790/2013/Tomá zo dňa 29.04.2013 správca dane po 8 mesiacoch jej trvania prerušil daňovú kontrolu odo dňa 30.04.2013, pričom správca dane zaslal českej daňovej správe žiadosti o MVI č. 9801403/5/1592398/13 (HANIEL GROUP), č. 9801403/5/1592611/13 (Waren Transport) a č. 9801403/5/1593752/13 (FESTR TRADE s.r.o.) (ďalej aj „prvé prerušenie DK“),
- prvé prerušenie DK trvalo do dňa 15.10.2013, kedy došlo k doručeniu konečného výsledku preverovania MVI, o čom správca dane upovedomil sťažovateľa oznámením zo dňa 23.10.2013,
- rozhodnutím č. 9801403/5/4970438/2013 zo dňa 06.11.2013 správca dane opäť prerušil daňovú kontrolu odo dňa 08.11.2013, pričom správca dane zaslal i poľskej daňovej správe žiadosť o MVI č. 9801403/5/4878862/2013/Tomá (ohľadne zdaniteľných obchodov žalobcu so spoločnosťou HENRYK PIERON PROMUS) (ďalej aj „druhé prerušenie DK“),
- druhé prerušenie DK trvalo do dňa 21.04.2017, kedy došlo k doručeniu konečného výsledku preverovania MVI, pričom počas druhého prerušenia DK správca dane opakovane urgovoal českú i poľskú daňovú správu,
- správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly, ktorá skončila dňa 28.06.2017 doručením protokolu o daňovej kontrole č. 101424878/2017 zo dňa 26.06.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie žalobcovi.

43. Kasačný súd na základe uvedeného preto konštatuje, zhodne s krajským súdom, že daňová kontrola u sťažovateľa začala 20.08.2012, bola prerušená od 30.04.2013 do 15.10.2013 a následne od 08.11.2013 do 21.04.2017 a skončila dňa 28.06.2017. Sumárne doba trvania daňovej kontroly nepresiahla zákonnú lehotu jedného roka s vylúčením doby prvého prerušenia DK a druhého prerušenia DK.

44. Namietaná dĺžka daňovej kontroly pri prerušení daňového konania z dôvodu žiadosti o MVI je nosnou sťažnostnou námietkou sťažovateľa. Kasačný súd zastáva názor, že krajský súd správne posúdil a aj sa dostatočne vysporiadal s podstatnými tvrdeniami sťažovateľa v tejto otázke. Krajský súd správne konštatoval, že v predmetnej veci sa jednalo o získanie informácií podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 ako osobitného predpisu, a teda že boli splnené zákonné predpoklady pre prerušenie daňovej kontroly podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku (bod 49 odôvodnenia napadnutého rozsudku). Krajský súd takisto správne interpretoval slovné spojenie „pominutie dôvodov“ (bod 50. odôvodnenia napadnutého rozsudku), keď ho viazal na prijatie poslednej odpovede na žiadosť o MVI, ktoré správca dane nevyhnutne potreboval v záujme čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu. Ani podľa kasačného súdu nemožno akceptovať právny výklad sťažovateľa, podľa ktorého pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly nastáva vtedy, keď uplynie maximálna dĺžka lehôt pre poskytnutie požadovaných informácií stanovených v smernici (čl. 7 Smernice Rady 2011/16/EÚ). Rovnako sa krajský súd vysporiadal so žalobcom namietanými rozhodnutiami Krajského súdu v Trnave, keď okrem iného poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR - č. k. IV. ÚS 116/2013-111. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu teda vyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení zákonnosti prerušenia daňovej kontroly, v dôsledku čoho kasačný súd konštatuje, že sťažnostná námietka nedostatočného vysporiadania sa so žalobnými námietkami v tejto procesnej otázke je nedôvodná. V zmysle ustálenej súdnej praxe, správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, príp. dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

45. Kasačný súd v tejto súvislosti upriamuje pozornosť na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016) publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016 - pod č. 60, v zmysle ktorého: „prerušenie výkonu daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií nemožno chápať tak, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva, ani nepožaduje od neho plnenie povinnosti vyplývajúcej mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa Nariadenia.“

46. V kontexte právneho posúdenia vo vzťahu k dĺžke prerušenia daňovej kontroly Ústavný súd Slovenskej republiky (uznesenie sp. zn. IV.ÚS 116/2013 z 28.02.2013) konštatoval, že „zo samotného Nariadenia síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale Nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie dožiadania môže trvať dlhšie, ako sú ustanovené lehoty. V dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodrжали dožiadané orgány lehoty určené v Nariadení.“

47. Rovnaký záver vyplýva aj z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 30.09.2021 vo veci C-186/20 (HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky), ktorý rozhodol, že „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

48. Aplikujúc uvedený názor Súdneho dvora EÚ dospel kasačný súd k záveru, že lehoty ustanovené nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku určuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a v nadväznosti na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Márne uplynutie lehôt na poskytnutie informácie v režime MVI (podľa príslušných prameňov práva EÚ) preto nemá za následok pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, a teda ani pokračovanie daňovej kontroly tak, ako sa domnieva sťažovateľ.

B) K namietanému splneniu podmienok pre vznik nárokov sťažovateľa na oslobodenie od DPH a odpočítanie DPH

49. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej namietal, že krajský súd nesprávne vyhodnotil splnenie podmienok na priznanie práva na oslobodenie od dane a odpočet dane podľa ustanovenia § 43, § 49 a § 51 Daňového poriadku, keď dospel k záveru, že u sťažovateľa neboli splnené tieto zákonné podmienky. Mal za to, že v priebehu daňovej kontroly predložil dôkazy, ktoré uskutočnenie zdaniteľných plnení preukazujú. Poukázal na právnu povahu CMR listov, ktoré sú v zmysle Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) č. 11/1975 Zb. vierohodným dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy. Sťažovateľ poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-277/14 PPUH Stehcamp, C-80/11 Mahagében, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd alebo C-484/03 Bond House Systems Ltd.), najmä pokiaľ ide o nemožnosť odmietnuť odpočet dane s poukazom na to, že v reťazci dodávok sú iné plnenia zasiahnuté podvodom bez toho, aby to uvedená osoba vedela alebo mohla vedieť.

50. Kasačný súd musí konštatovať, že právne posúdenie hodnotenia dôkazov krajským súdom sťažovateľ namietal len vo všeobecnej rovine, kedy tvrdil že všetky podmienky pre vznik nároku na oslobodenie/odpočítanie DPH splnil.

51. Z ustanovenia § 43 Zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o dodanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb - prepravu tovaru. Pokiaľ ide o oslobodenie od DPH pri deklarovanej intrakomunitárnej dodávke českému odberateľovi Waren Transport, kasačný súd vyhodnotil tvrdenie sťažovateľa, že súčasťou každej dodávky bol doklad CMR, ako nepravdivé. Naopak, z administratívneho spisu vyplýva, že vo vzťahu k tomuto odberateľovi sťažovateľ správcovi dane predložil iba faktúry s dodacími listami, CMR doklady nepredložil. Kasačný súd preto nemá dôvod spochybníť vecný záver krajského súdu v tom, že sťažovateľ vo vzťahu k tomuto českému odberateľovi nespĺnil podmienky pre priznanie nároku na oslobodenie od dane, nakoľko sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno a prepravu tovaru nepreukázal.

52. Vo vzťahu k oslobodeniu od DPH pri intrakomunitárnej dodávke betonárskej ocele českému odberateľovi HANIEL GROUP kasačný súd poukazuje na to, že hoci sťažovateľ doklady CRM

predložil, správca dane ich vierohodnosť dôvodne spochybnil, keď poukázal na viaceré nezrovnalosti medzi predloženými dokladmi o preprave a vyjadreniami Národnej diaľničnej spoločnosti v súvislosti s nakládkou, prepravou a vykládkou tovaru (viď bod 4 odôvodnenia tohto rozsudku). Sťažovateľ nezrovnalosti ohľadom prepravy nevyvrátil, len poukázal na možnú, nijako nekonkretizovanú a ním tvrdenú možnú administratívnu chybu. Dôkazy obstarané správcou dane v priebehu daňovej kontroly (a to najmä dôkazy viažuce sa k elektronickému mýtnemu systému), majú konkrétnu povahu a predstavujú dôkaz vo vzťahu ku konkrétnym (tvrdeným) prepravám tovaru, resp. o ich neuskutočnení. Tieto dôkazy sťažovateľ nevedel vyvrátiť.

53. Rovnako sťažovateľ vyslovil nesúhlas aj so zisteniami správcu dane a vyhodnotením krajského súdu, pokiaľ ide o nárok na odpočet DPH pri vnútroštátnej dodávke cukru. Kasačný súd sa však stotožňuje s názorom krajského súdu, že sťažovateľ v podanej žalobe pri nároku na odpočítanie DPH v súvislosti s dodaním cukru spoločnostiam Arzano a OPTAR iba konštatoval zistenia správcu dane, ale žalobné námietky nevzniesol. Krajský súd, viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, teda nemal dôvod preskúmavať a teda i konštatovať nezákonnosť rozhodnutí finančných orgánov z tohto dôvodu. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že zo zistení (správcu dane) nemožno vyvodiť záver, že sa tieto plnenia neuskutočnili. Kasačný súd však sťažovateľovi pripomína, v zhode s ustálenou judikatúrou citovanou aj krajským súdom, že je to on ako daňový subjekt a iniciátor odpočítania alebo oslobodenia od dane, kto musí primárne uniesť dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok pre vznik uvedených zákonných nárokov (viď napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. 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.“).

54. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v súvislosti s nesprávnym právnym posúdením veci (ohľadne odpočítania dane i oslobodenia od dane) predniesol aj argument nerešpektovania rozhodnutí Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa povinnosti správcu dane posudzovať každú transakciu samostatne a pri nezrovnalostiach v predchádzajúcich alebo následných transakciách preukazovať participáciu alebo vedomosť daňového subjektu na daňovom podvode. Kasačný súd však konštatuje, že týmto smerom sa argumentácia sťažovateľa v žalobe vôbec neuberala. Kasačný súd v tejto súvislosti odkazuje sťažovateľa na ustanovenie § 441 SSP, podľa ktorého v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti, resp. na ustanovenie § 439 ods. 3 písm. b) SSP, ktorý nepripúšťa podanie kasačnej sťažnosti, ak sa táto opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred krajským súdom, hoci tak urobiť mohol. V kasačnej sťažnosti citované rozhodnutia Súdneho dvora EÚ boli pritom vydané skôr, než sťažovateľ podal správnu žalobu, preto nič nebránilo sťažovateľovi, aby túto argumentáciu predostrel už krajskému súdu. Nad rámec uvedeného však kasačný súd poukazuje aj na to, že podstatou nepriznania oslobodenia od dane nebolo výlučne preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na určenie dane u iných subjektov tak, ako to namietal sťažovateľ. Ako vyplýva z odôvodnenia tohto rozsudku, sťažovateľ si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, pokiaľ ide o preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu (a to najmä prepravu tohto tovaru). Preukázanie splnenia týchto podmienok tvorí dôkazné bremeno sťažovateľa ako daňového subjektu, ktoré však sťažovateľ neuniesol.

55. Kasačný súd môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaneho dodania tovaru. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane, ako aj oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik týchto nárokov súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

56. Kasačný súd k námietke nesprávneho právneho posúdenia veci v súvislosti so vznikom nároku na oslobodenie/odpočítanie dane teda uvádza, že krajský súd v konaní dospel k správnejmu záveru, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH na odpočítanie dane z predmetných obchodov, ani zákonných podmienok

uvedených v § 43 Zákona o DPH v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním betonárskej ocele zo Slovenskej republiky do Českej republiky. Podľa názoru kasačného súdu, krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku aj dostatočne zaoberal neunesením dôkazného bremena zo strany sťažovateľa. Kasačný súd po preskúmaní logických nadväzností vyhodnotenia predmetných skutkových tvrdení a právnych argumentov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 SSP, napadnutý rozsudok je riadne odôvodnený, pričom správny súd neopomenul vysporiadať sa so žiadanou z podstatných žalobných námietok.

C. K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

57. V súvislosti s procesnými otázkami (prerušenie daňovej kontroly) ako aj hmotnými otázkami (dôkazné bremeno) sťažovateľ namietal aj odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Samotná kasačná sťažnosť však konkrétne poukazuje na rozhodnutia Krajského súdu v Trnave. Neuvádza žiadne rozhodnutie kasačného súdu (t. j. Najvyššieho správneho súdu SR, príp. Najvyššieho súdu SR, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva na Najvyšší správny súd SR počnúc 01.08.2021), od ktorého sa mal krajský súd podľa názoru sťažovateľa odkloniť ako od tzv. ustálenej rozhodovacej praxe. Ani rozhodnutie Ústavného súdu SR, na ktoré sťažovateľ odkazuje v bode 7. kasačnej sťažnosti (sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010) neneguje dlhodobo formulovaný právny názor kasačného súdu pri prerušení daňovej kontroly v dôsledku realizácie MVI. Predmetným rozhodnutím sťažovateľ argumentuje skôr v tom zmysle, že ak daňová kontrola trvá dlhšie, ako je zákonom určený časový úsek, dopadá táto skutočnosť na skutkové zistenia, resp. na podklady z takejto kontroly a že na túto skutočnosť má správny súd prihliadať ex offo. Na strane druhej, keďže v súdnej veci zákonný časový úsek na uskutočnenie daňovej kontroly dodržaný bol, je predmetné rozhodnutie ústavného súdu vo veci irelevantné.

58. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd záverom konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

59. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd SR tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP). Kasačný súd nepriznal trovy konania ani úspešnému žalovanému z dôvodu, že žalovaný je orgánom štátnej správy a kasačný súd v danej veci nevzhliadol výnimočnosť situácie zakladajúcu nárok na priznanie náhrady trov konania takémuto orgánu.

60. Senát Najvyššieho správneho súdu SR prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.