

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/60/2021
Identifikačné číslo spisu: 2020200040
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200040.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: KLIMEX Hutnícky materiál s. r. o., so sídlom Mikovíniho 2/A, 917 01 Trnava, IČO: 36 255 963, právne zastúpený: HALADA advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Kapitulska 21, 917 01 Trnava, IČO: 36 669 661, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102759439/2019 z 29.11.2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/13/2020-173 zo dňa 15. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 14S/13/2020-173 zo dňa 15. októbra 2020 zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102759439/2019 z 29.11.2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101791828/2019 z 23.07.2019 a vrátil prvostupňovému orgánu vec na ďalšie konanie. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel v sume 478.230,03 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 366.681,38 € a vyrubil daňovému subjektu daň v sume 111.548,65 €. Žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správca dane potvrdil.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že prioritne posudzoval dôvodnosť námietky, ktorou žalobca namietal dĺžku a neefektívnosť prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutia č. 8201105/5/399835/2014 zo dňa 12.05.2014, ktorým správca dane prerušil podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku daňovú kontrolu začatú dňa 24.06.2013

a to odo dňa 15.05.2014 s tým, že táto bola prerušená do dňa zaslania poslednej odpovede na žiadosti o MVI, t.j. do dňa 10.02.2016. Žalobca predovšetkým namietal, že správca dane prerušil daňovú kontrolu takmer po 11 mesiacov jej trvania zneužívajúc tento inštitút; ďalej, že správca dane mal v daňovej kontrole pokračovať po uplynutí lehôt stanovených v Nariadení č. 904/2010, ako aj v zákone č. 442/2012 Z. z., konkrétne v ustanovení § 6 ods. 5, nakoľko ich uplynutím, uplynul dôvod prerušenia daňovej kontroly, a preto mal správca dane podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku v daňovej kontrole pokračovať; a tiež, že správca dane neuviedol resp. nekonkretizoval relevantné závery zistené na základe žiadosti o MVI, ktorej odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 10.02.2016, resp. nekonkretizoval dôvodnosť, resp. nutnosť MVI.

3. Obsahom administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že správca dane zaslal spolu šesť žiadostí o MVI, konkrétne išlo o žiadosť č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013 (čiastočnú odpoveď správca dane prijal dňa 26.05.2014, konečná odpoveď bola zaslaná dňa 10.02.2016, pričom táto žiadosť sa týkala odberateľa žalobcu a to spoločnosti NUBARRON, a.s.), ďalej o žiadosť č. 9201402/5/4560970/13/LehS zo dňa 13.11.2013 (odpoveď správca dane prijal dňa 26.05.2014, túto žiadosť urgoval dňa 17.03.2014, pričom táto sa týkala odberateľa žalobcu a to spoločnosti BEWEGA s.r.o.); ďalej o žiadosť č. 9201402/5/1682050/14/LehS zo dňa 07.05.2014 (odpoveď správca dane prijal dňa 03.09.2014, táto sa týkala dopravcu Z. J.); ďalej o žiadosť č. 9201402/5/1832960/14/Jk zo dňa 12.05.2014 (odpoveď správca dane prijal dňa 02.12.2014, táto sa týkala spoločnosti Ferrocel s.r.o.); ďalej o žiadosť č. 9201402/5/1853746/14/Jk zo dňa 13.05.2014 (odpoveď správca dane prijal dňa 26.11.2014, táto sa týkala spoločnosti Probe Invest s.r.o.); a žiadosť č. 9201402/5/1872621/14/LehS zo dňa 14.05.2014 (odpoveď správca dane prijal dňa 03.09.2014, táto sa týkala spoločnosti SLOVMIX s.r.o.).

4. Rovnako mal správny súd obsahom administratívneho spisu preukázané, že to bola práve žiadosť č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, na ktorú odpoveď správca dane čakal do 10.02.2016, pričom z tejto odpovede vyplýva záver, že spoločnosť

NUBARRON, a.s. nepreukázala, že uskutočnila predmetné plnenia, táto spoločnosť so správcom dane nespolupracovala a nepredložila požadované doklady. Napriek tomuto záveru však správca dane uzavrel a to na základe overenia prostredníctvom dožiadania NDS, a.s. (podanie NDS, a.s. zo dňa 29.04.2014), že preverované vozidlá boli použité pri preprave tovaru a preto dodanie tovaru do spoločnosti NUBARRON, a.s. ponechal

tak, ako ho žalobca uviedol v daňovom priznaní za marec 2013 s tým, že dodanie tovaru spoločnosti NUBARRON, a.s. nebolo predmetom nálezu pri výkone kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2013 a preto správca dane šetrenia týkajúce sa tejto spoločnosti vrátane záverov z MVI vo svojom rozhodnutí neuviedol. Z uvedeného preto pre správny súd vyplýva záver, že správca dane disponoval informáciami o preprave tovaru odberateľovi NUBARRON, a.s. minimálne od 5. mája 2014, v ktorý deň bola správcovi dane doručená odpoveď od NDS, a.s. Práve vzhľadom na uvedenú skutočnosť, na ktorú poukazuje aj žalobca, je potrebné, aby správca dane zdôvodnil nutnosť získania ďalších informácií vo vzťahu k spoločnosti NUBARRON, a.s., nakoľko nebolo správneho súdu a ani žalobcovi zrejme, aký význam pre rozhodnutie správcu dane mala mať konečná odpoveď dožiadaného daňového orgánu, konkrétne aké zistenia z tohto postupu mali vyplývať a aký vplyv by mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci.

5. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a to najmä na skutočnosť týkajúcu sa samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly a absencie náležitého odôvodnenia potreby získania požadovaných informácií prostredníctvom MVI na rozhodnutie o uplatnenom nároku žalobcu, správny súd citoval z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

sp. zn. 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25.09.2019, v ktorom sa najvyšší súd rovnako venoval dĺžke prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na výsledky MVI vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky v bodoch 53. až 55. odôvodnenia svojho rozsudku skonštatoval nasledovné:

6. „Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane obdržal prevažnú väčšinu odpovedí na medzinárodné dožiadanie do konca prvého polroka 2014. Výnimku tvorila žiadosť adresovaná maďarskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená dňa 02.06.2014 a žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až dňa 26.01.2015. Napriek uvedenému správca dane pokračoval v konaní až dňa 26.01.2015 a rozhodol až dňa 29.11.2015. v danej veci tak nebola dodržaná maximálna lehota na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (uvedená v § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z.) a uvedená skutočnosť nesmie byť na ťarchu práv žalobkyne, pretože by to malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.“

7. „Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predĺžovania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, že obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predĺžovaniu daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci správca dane rozposlal jednotlivé žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií až po viac ako 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa dozvedel o obchodoch žalobkyne, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval, t.j. až v čase blížiaceho sa uplynutia jednoročnej lehoty stanovenej na realizáciu daňovej kontroly. Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu zintenzívňuje nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobkyne.“

8. „Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nie sú v súlade s § 63 ods. 5 daňového poriadku, a teda trpia vadou nepreskúmateľnosti.“

9. V súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu MVI Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom ďalšom rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019 v bodoch 66. až 70. skonštatoval nasledovné :

10. „Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a

prepravcoví tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady ES (č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003) o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 - prepracované znenie) (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 46/2015 z 27. júla 2016).“

11. „Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom kontexte zároveň dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Opierajúc sa o vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.“

12. „Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietahov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správa dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp. zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).“

13. „V kontexte vyššie uvedeného sa Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorých je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom zdôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.“

14. Vychádzajúc z citácie predmetných rozsudkov najvyššieho súdu správny súd súčasne dodal, že najvyšší súd v nich nekonštatoval skutočnosť namietajúcu žalobcom a to, že po uplynutí lehôt stanovených v Nariadení č. 904/2010, ako aj v zákone č. 442/2012 Z. z. (§ 6 ods. 5) dochádza automaticky k pominutiu dôvodu prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku, čo má za následok, že správca dane pokračuje v daňovej kontrole. Preto sa správny súd nestotožnil so záverom žalobcu, že po uplynutí stanovených lehôt pominula prekážka prerušenia daňovej kontroly, ktorý záver žalobca podložil aj konkrétnymi rozsudkami správnych súdov, ktoré však nemajú povahu ustálenej rozhodovacej praxe. Čo bolo pre správny súd zásadné - najvyšší súd v oboch citovaných rozsudkoch poukázal na zásadnú skutočnosť, ktorú však správca dane, ako aj žalovaný v danom prípade opomenuli. Konkrétne ide o to, že v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií musia daňové orgány v rámci rozhodnutí, poukázať a zdôvodniť nutnosť získania určitých informácií prostredníctvom MVI s tým, že je nevyhnutné a to najmä z dôvodu dĺžky prerušenia daňovej kontroly uviesť, aké konkrétne zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné

posúdenie vecí. V danom prípade je nevyhnutné sa zamerať na žiadosť o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, ktorej odpoveď bola doručená dňa 10.02.2016 a to práve s poukazom na skutočnosť, že správca dane už dňa 05.05.2014 disponoval informáciami o preprave tovaru spoločnosti NUBARRON, a.s.

15. Pokiaľ ide o ďalšie čiastkové námietky týkajúce sa samotného prerušenia daňovej kontroly, správny súd tieto vyhodnotil za nedôvodné. Daňový poriadok nelimituje správcu dane, pokiaľ ide o zaslanie žiadostí o MVI s tým, že v danom prípade správca dane považoval za potrebné doplniť dokazovanie vo vzťahu k spoločnostiam Probe Invest s.r.o., SLOVMIX, s.r.o. a Ferrocel s.r.o. práve na základe skutočností, že dodanie predmetného tovaru žalobcovi bolo dôvodne spochybnené, a preto bolo potrebné prostredníctvom MVI vypočítať konateľov týchto spoločností a zaobstarať ďalšie doklady a informácie, pričom vykonanie dožiadaní vo vzťahu k uvedeným spoločnostiam správny súd považoval za efektívne. Navyše správca dane podrobne v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na závery z týchto dožiadaní a ich význam pre správne určenie dane. Pokiaľ ide o zaslanie žiadostí o MVI vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru správny súd poukázal na to, že správca dane zasielal žiadosti o MVI po uplynutí troch a štyroch mesiacov od začatia daňovej kontroly, konkrétne dňa 11.10.2013 (spoločnosť NUBARRON, a.s.) a 13.11.2013 (spoločnosť BEWEGA s.r.o.), čo sa správne súdu nejaví ako oneskorené konanie zo strany správcu dane, navyše vo vzťahu k spoločnosti BEWEGA s.r.o. mal správca dane k dispozícii odpoveď už dňa 26.05.2014, t.j. po 9 dňoch odo dňa prerušenia daňovej kontroly.

16. Problematickou preto zostala výlučne žiadosť o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, ktorej odpoveď bola doručená dňa 10.02.2016. Práve vo vzťahu k uvedenej žiadosti o MVI bude potrebné, aby správca dane náležite zdôvodnil nutnosť získania informácií prostredníctvom MVI na správne a úplné určenie dane vo vzťahu k spoločnosti NUBARRON, a.s.

17. Záverom k uvedenej námietke správny súd ešte dodal, že môže byť veľmi problematické vyhodnotenie dôkazov aj bez výsledkov dožiadania v prípade intrakomunitárnych obchodov a to z dôvodu, že to môže byť práve žalobca, ktorý na svoju obranu bude namietat' nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu nespolupráce dožiadateľného daňového orgánu. Preto je nevyhnutné posudzovať individuálne a prísne konkrétne skutočnosti daného prípadu a vždy nájsť určitý modus operandi pri posudzovaní dĺžky vybavenia žiadosti o MVI, nakoľko pri zovšeobecňovaní podmienok, za akých sa má dĺžka prerušenia daňovej kontroly považovať už za neprimeranú, môže nastať situácia, že správca dane nebude na vybavenie žiadosti o MVI čakať a daň určí na základe dôkazov, ktoré má k dispozícii, čo na strane druhej môže byť na ťarchu daňového subjektu v podobe neunesenia dôkazného bremena. Rovnako je potrebné zopakovať, že prerušením daňovej kontroly správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly, pričom práve v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti daňovým subjektom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

18. Správny súd rovnako za dôvodnú považoval námietku, ktorou žalobca poukazyval na nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, keď tento tvrdil, že správca dane neuznal nárok na odpočet DPH zo všetkých faktúr vystavených dodávateľom NICK8, s.r.o., a to z dôvodu spochybnenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov, keď mal z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane preukázané, že správca dane po vykonanom dokazovaní vo vyrubovacom konaní a to na základe výsluchov svedkov uznal nárok na odpočet DPH od dodávateľa Ferrocel s.r.o. vo výške 37.977,11 € a od dodávateľa NICK8, s.r.o. vo výške 13.395,71 € s výnimkou faktúry č. 1301054 (str. 82 prvostupňového rozhodnutia správcu dane). Z uvedeného dôvodu je preto

odôvodnenie napadnutého rozhodnutia rozporné s odôvodnením prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Toto pochybenie sa následne prejavilo aj vo vyhodnotení odvolacej námietky žalobcu práve vo vzťahu k neuznanej faktúre č. 1301054 od dodávateľa NICK8, s.r.o.

19. Vo vzťahu k výroku prvostupňového rozhodnutia a následne výroku napadnutého rozhodnutia však správny súd uviedol, že výrok prvostupňového rozhodnutia je správny, nakoľko žalobca si dodatočným daňovým priznaním uplatnil nárok na nadmerný odpočet vo výške 366.681,38 €, ktorý vznikol ako rozdiel uplatneného odpočítania dane (r. 20) v celkovej výške 774.219,86 € a dane (r. 19) 407.538,48 €, pričom daňovou kontrolou nebol žalobcovi uznaný nadmerný odpočet vo výške 478.230,03 € (pôvodne podľa protokolu zo dňa 26.02.2016 neuznaný nárok na odpočet DPH predstavoval sumu 529.602,85 €), ktorý už ale zodpovedá uznanému nároku z faktúr od dodávateľa Ferrocel s.r.o., ako aj NICK8, s.r.o., pričom rozdiel dane bol určený správne ako rozdiel dane 407.538,48 € a uznaný nárok na odpočet DPH vo výške 295.989,83 € (z celkovej uplatnenej sumy 774.219,86 €), čo predstavuje rozdiel dane na úhradu práve vo výške 115.548,65 €.

20. Rovnako za dôvodnú považoval správny súd námietku týkajúcu sa výsluchu V. S. prostredníctvom Daňového úradu Nitra, keď z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 06.11.2013 správny súd uzavrel, že tento sa v prítomnosti aj H. H. vyjadroval k zdaniteľným plneniam týkajúcich sa žalobcu, konkrétne vo vzťahu k faktúram č. 1301044, č. 1301047, č. 1301054, č. 13010532/2, a preto mal z pohľadu správneho súdu, tento úkon dožiadaného správcu dane, povahu výsluchu svedka, o ktorom mal byť žalobca upovedomený podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Týmto úkonom bolo porušené procesné právo žalobcu garantované v citovanom ustanovení Daňového poriadku. Rovnako správny súd vo vzťahu k uvedenému dodávateľovi poukázal na zásadnú skutočnosť, a to, že na základe výzvy Daňového úradu v Nitre zo dňa 11.11.2013 spoločnosť NICK8, s.r.o. zaslala odpoveď, v ktorej vo vzťahu k relevantnej faktúre č. 1301054 uviedla, že keď prišla platba pod VS 1301054, táto bola vypárovaná na faktúru č. 1301053, nakoľko suma presne sedela na túto faktúru, avšak táto skutočnosť správneho súdu z predložených výpisov z účtu nevyplývala, keď úhrada pod VS 1301054 dňa 27.03.2013 bola vo výške 31.000 € a dňa 05.04.2013 vo výške 7.928,18 €, t. j. spolu 38.928,18 €, ktorá suma zodpovedá sume uvedenej na faktúre č. 1301054, pričom úhrada pod VS 1301053 bola uskutočnená dňa 04.04.2013 vo výške 12.000 € a dňa 05.04.2013 vo výške 3.088,45 €, t. j. spolu 15.088,45 €, ktorá suma zodpovedala faktúre č. 13010532/2 zo dňa 27.03.2013. S poukazom na uvedené, argumenty tvrdené dodávateľom nezodpovedajú predloženým dôkazom. Tieto nezrovnalosti bude potrebné odstrániť preverením prepravy tovaru tak, ako to navrhol žalobca na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.07.2019 (strana 18), resp. bude potrebné vyhodnotiť skutočnosť, že z údajov v elektronickom mýtnom systéme vyplýva, že dňa 21.03.2013, t. j. deň ktorý mal byť dodaný tovar fakturovaný faktúrou č. 1301054 bol k žalobcovi určitý tovar prepravený.

21. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že vo vzťahu k výsluchom konkrétnym osôb, či už v rámci MVI alebo v rámci trestného konania, bolo porušené jeho právo klásť svedkom otázky, (§ 25 ods. 4 Daňového poriadku) tak k uvedenému správny súd aj s poukazom na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019 uviedol, že podklady získané na základe MVI, ako aj z trestného konania, nie sú samé o sebe dôkazom, ale len informáciou, ktorá musí byť následne verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom. Tiež je rozhodujúce, aby skutočnosti získané prostredníctvom MVI mali podporu v iných vykonaných dôkazoch. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že preprava deklarovaného tovaru a to betonárskej ocele vo vzťahu k spoločnostiam Probe Invest s.r.o., SLOVMIX, s.r.o. a následne BEWEGA s.r.o. nebola preukázaná. Betonárska oceľ sa mala prevážať na osobných motorových vozidlách, žalobca mal konať so splnomocnenými zástupcami dodávateľov, a pokiaľ ide práve o tovar týchto spoločností, bola spochybnená ich samotná existencia a to práve z dôvodu nepreukázania prepravy tohto tovaru. Z pohľadu správneho súdu ide o relevantné skutočnosti, ktoré boli následne dokreslené výsledkami MVI vrátane výpovedí uskutočnených v rámci trestného konania. Navyiac správny súd upriamil pozornosť žalobcu, že o výsluchu Petra Heřmana, ktorý sa mal uskutočniť dňa 11. júna 2014 o výsluchu bol upovedomený jeho splnomocnený zástupca, avšak tento sa na výsluch nedostavil (na uvedenom nič

nemení skutočnosť, že výsluch sa pre neprítomnosť predvolaného neuskutočnil). S poukazom na uvedené, správny súd zastával názor, že v prípade výsluchov osôb prostredníctvom MVI, ako aj v rámci trestného konania nemohlo zo strany správcu dane dôjsť k porušeniu ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku.

22. K samotnému ústnemu pojednávaniu, ktoré bolo uskutočnené dňa 15.01.2014 Daňovým úradom Bratislava na základe dožiadania správcu dane, na ktorom sa Martina Stachová, ako splnomocnená zástupkyňa spoločnosti Probe Invest, s.r.o. vyjadrovala k zdaniteľným plneniam za zdaňovacie obdobie marec 2013, správny súd uvádzal, že mal obsahom zápisnice o ústnom pojednávaní preukázané, že H. R. sa vyjadrovala k okolnostiam týkajúcich sa preverenia splnenia hmotnoprávných podmienok zdaniteľných obchodov vo vzťahu k žalobcovi, čo znamená, že tento procesný úkon mal povahu výsluchu svedka (napríklad tiež rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2012 zo dňa 20. júna 2012), a preto mal byť žalobca o tomto úkone podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku upovedomený. V tejto súvislosti správny súd zároveň dodal, že nespochybňuje oprávnenie správcu dane požiadať o vykonanie miestneho zisťovania, ktoré je zamerané na vyhľadávanie dôkazov, preverenie a zisťovanie skutočností, ktoré sú potrebné na účely správy daní, avšak je potrebné zabezpečiť, aby sa relevantné okolnosti vo vzťahu k nároku na odpočítanie DPH, bez ohľadu na to, či došlo alebo nedošlo k potvrdeniu dodania tovaru alebo služby, preberali v prítomnosti daňového subjektu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH, aby sa k nim mohol náležite vyjadriť, prípadne klásť doplňujúce otázky. Správny súd si na podporu svojho právneho názoru citoval z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2017, konkrétne z bodu 54, v ktorom najvyšší súd uviedol nasledovne: „Iba takýto postup umožňuje vylúčiť neistotu daňového subjektu, že správca dane prostredníctvom otázok položených v jeho neprítomnosti neporušil zásadu zakotvenú v § 3 ods. 1 veta prvá v spojení s § 24 ods. 2 (najúplnejšie zistenie skutočností nevyhnutných na účely správy daní) Daňového poriadku a súčasne, že správca dane sa pri výsluchoch predmetných osôb nezamerával len na tie skutočnosti, ktoré mohli byť vykladané v neprospech daňového subjektu, pričom na tieto skutočnosti, ktoré naopak mohli uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdiť, sa nebude pýtať.“

23. Správny súd, však napriek konštatovaniu uvedenému v bode 104. rozsudku dodal, že výsluch Martiny Stachovej v prítomnosti žalobcu nie je potrebný, a to s poukazom na zásadu hospodárnosti konania, nakoľko vykonané dokazovanie dostatočne spochybňuje dodanie betonárskej ocele od spoločnosti Probe Invest, s.r.o. žalobcovi, a to napriek tomu, že Martina Stachová dodanie tovaru potvrdila, avšak svoje tvrdenia nepodložila relevantnými dôkazmi. Následne boli tieto pochybnosti potvrdené aj prostredníctvom MVI. Správny súd však považoval za potrebné toto procesné pochybenie správcovi dane vytknúť, nakoľko je žiaduce, aby sa konajúce daňové orgány tomuto pochybeniu v naznačenom smere v budúcnosti vyvarovali a rešpektovali tak ustálenú judikaturu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (bližšie uvedená v bode 104. tohto rozsudku).

24. Rovnako za nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu, že konajúce daňové orgány nepreukázali žalobcovi vedomosť o podvodnom konaní v reťazci dodaní. Správny súd sa plne stotožnil s ich záverom, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že žalobca figuroval v reťazci spoločností vytvorených za účelom neoprávneného čerpania nadmerných odpočtov, pričom táto skutočnosť je preukázaná predovšetkým spochybnením samotnej prepravy tovaru, ktorá pochopiteľne smeruje k spochybneniu jeho existencie práve vo vzťahu k spoločnostiam Probe Invest s.r.o., SLOVMIX, s.r.o. a následne BEWEGA s.r.o., pričom správca dane konkrétne zistenia v odôvodnení svojho rozhodnutia, ku každej tejto spoločnosti podrobne opisal. Rovnako bol žalobca s pochybnosťami správcu dane oboznámený, pričom bolo výlučne na ňom, aby tieto pochybnosti odstránil, k čomu však v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania s výnimkou spoločností NICK8, s.r.o. a Ferrocel s.r.o. nedošlo.

25. Záverom správny súd dodal, že v prípade neuznania nároku žalobcu na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. vo vzťahu k spoločnosti BEWEGA s.r.o. správca dane vykonal dostatočné dokazovanie, z ktorého je odôvodnený záver, že nebolo preukázané, že tovar bol prepravený k odberateľovi BEWEGA s.r.o. deklaroványmi prepravcami, čo malo za následok, že

správca dane znížil dodanie tovaru a služieb s oslobodením od dane s možnosťou odpočítania dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. (riadok 15 a 16 daňového priznania) o sumu 2.546.146,90 €.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

26. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

27. Sťažovateľ vo vzťahu k sťažnostnému bodu zakotvenému v § 440 ods. 1 písm. g) SSP namietal, že správca dane všetky úkony i zistenia vykonal a vyhodnotil v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Z podaného daňového priznania k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie a predložených dokladov vyplýva, že žalobca si uplatnil oslobodenie od dane za dodanie tovarov do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH pre odberateľa NUBARRON, a.s. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že oslobodenie od dane pri dodaní tovarov do iného členského štátu je výnimka zo všeobecného pravidla zdaňovania dodania tovaru a preto sa má uplatňovať iba za prísneho splnenia stanovených podmienok. Podmienky pre uplatnenie uvedeného oslobodenia sú stanovené smernicou Rady (EÚ) č. 2006/112/ES a tieto boli transponované do vnútroštátnej právnej úpravy zákonom o DPH v ustanovení § 43. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH 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.

28. Pre splnenie podmienok na uplatnenie postupu podľa § 43 zákona o DPH musia byť splnené dve podmienky - 1) musí ísť o dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a 2) nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Informáciami z NDS, a.s. bolo potvrdené splnenie len jednej z uvedených podmienok, a to prepravy tovaru. Pre potvrdenie splnenia druhej podmienky bolo potrebné preveriť deklarovaného odberateľa NUBARRON, a.s., ktoré sa v danom prípade uskutočnilo prostredníctvom spornej žiadosti o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013. Žiadosť o MVI je zákonný procesný prostriedok v dispozícii správcu dane za účelom plnenia jeho povinností na úseku správy daní. Jeho využitím správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu, ktoré sú kľúčové pre posúdenie zákonnosti a správnosti aplikácie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH (rozsudok kasačného súdu sp. zn. Sžf 45/2015 z 27. júla 2016 - ako uvádza sťažovateľ). Samotná opodstatnenosť zaslania spornej žiadosti o MVI vyplýva priamo zo všeobecne záväzných právnych predpisov, a to najmä zo smernice Rady (EÚ) č. 2006/112/ES, zákona o DPH a Daňového poriadku. Na základe zistených skutočností je preto zrejmé, že všetky žiadosti o MVI, vrátane spornej žiadosti o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, boli správcom dane zaslané dôvodne, správca dane v danom prípade získal informácie, ktoré nebolo možné zistiť iným, menej časovo náročným spôsobom.

29. Podľa sťažovateľa zaslanie spornej žiadosti o MVI bolo oprávnené a primerané a vykonané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a judikatúrou kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ. Žalobcovi v protokole po daňovej kontrole nebolo uznané odpočítanie dane zo všetkých faktúr vystavených spoločnosťou NICK8, s.r.o. a následne rozhodnutím správcu dane bolo neuznané odpočítanie len z faktúry č. 1301054. V odôvodnení rozhodnutia sťažovateľa tento na str. 15 nesprávne uviedol, že neuznal odpočítanie zo všetkých faktúr vystavených spoločnosťou NICK8, s.r.o. Avšak vo výroku rozhodnutia i v ďalších častiach odôvodnenia žalovaného rozhodnutia (str. 33) už

neuznal odpočítanie dane len z faktúry č. 1301054. Sťažovateľ rozhodnutím potvrdil správnosť určeného rozdielu správcu dane vo výške 478.230,03 €, pričom túto skutočnosť potvrdzuje aj samotný krajský súd, ktorý v bode 101. uviedol, že výrok prvostupňového rozhodnutia správcu dane je správny, pretože žalobca si dodatočným daňovým priznaním uplatnil nárok na nadmerný odpočet vo výške 366.681,38 €, ktorý vznikol ako rozdiel uplatneného odpočítania dane (r. 20) v celkovej výške 774.219,86 € a dane (r. 19) 407.538,48 €, pričom daňovou kontrolou nebol žalobcovi uznaný nadmerný odpočet vo výške 478.230,03 € (pôvodne podľa protokolu zo dňa 26.02.2016 neuznaný nárok na odpočet DPH predstavoval sumu 529.602,85 €), ktorý už ale zodpovedá uznanému nároku z faktúr od dodávateľa Ferrocel s.r.o., ako aj NICK8, s.r.o., pričom rozdiel dane bol určený správne ako rozdiel dane 407.538,48 € a uznaný nárok na odpočet DPH vo výške 295.989,83 € (z celkovej uplatnenej sumy 774.219,86 €), čo predstavuje rozdiel dane na úhradu práve vo výške 115.548,65 €. Sťažovateľ zastával názor, že ide len o zrejmu nesprávnosť, ktorú je možné odstrániť v súlade s § 63 ods. 12 Daňového poriadku a ktorá nespôsobuje nezrozumiteľnosť a nezákonnosť žalovaného rozhodnutia ako celku, pretože z ostatných častí rozhodnutia, a to najmä z jeho výroku je zrejmé, že rozhodnutie je správne.

30. V zmysle § 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. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie DPH podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Citované ustanovenia sú transpozíciou ustanovení smernice Rady (EÚ) 2006/112/ES. Cieľom povinnosti disponovať faktúrou a stanovením údajov, ktoré musia byť povinne na nej uvedené, je umožniť daňovým správam skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpočítanie DPH. Faktúra má odrážať reálne materiálne plnenie tak, ako sa uskutočnilo za účelom správneho určenia dane. Z vyjadrenia spoločnosti NICK8, s.r.o. vyplýva, že podľa faktúry č. 1301054 nebol dodaný tovar žalobcovi, ale inej spoločnosti BE Group Slovakia s.r.o., a preto si žalobca nemôže uplatniť odpočítanie dane z predmetnej faktúry, keďže neprišlo k dodaniu a nadobudnutiu tovaru v jej zmysle. Na uvedenú skutočnosť nemajú vplyv ani nezrovnalosti v úhradách faktúr, pretože samotné úhrady a finančné prevody samy o sebe nepreukazujú vznik práva na odpočítanie dane podľa § 49 a nasl. zákona o DPH, tak ako deklaruje kasačný súd v rozsudku sp. zn. 5Sžf/63/2011. Z vyjadrenia NICK8, s.r.o. vyplýva, že žalobca o tejto skutočnosti mal vedomosť, pretože sa dohodli, že túto omylom vystavenú faktúru nezaúčtuje. Táto skutočnosť vyvracia dobromyseľnosť žalobcu.

31. Sťažovateľ ohľadom námietky týkajúcej sa porušenia práva žalobcu výsluchom V. S. prostredníctvom Daňového úradu Nitra poukazoval rozsudok kasačného súdu sp. zn. 8Sžf/16/2014, v ktorom kasačný súd judikoval, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú pre to, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to nemôže priniesť účastníkovi priaznivejší výsledok. Podľa sťažovateľa V. S. vypovedal ako konateľ spoločnosti NICK8, s.r.o. Zdôraznil, že odpočítanie od dane z faktúr od spoločnosti NICK8, s.r.o. bolo žalobcovi uznané ako oprávnené, s výnimkou spornej faktúry č. 1301054. Kľúčovou okolnosťou neuznania odpočítania dane z faktúry č. 1301054 je to, že v zmysle tejto faktúry nebol tovar dodaný žalobcovi, ale inému subjektu, a preto právo na odpočítanie dane žalobcovi nevzniklo. Opätovné vypočutie V. S. by žalobcovi vzhľadom na uvedené skutočnosti neprinieslo lepšie postavenie a preto sťažovateľ zastával názor, že rozsudok krajského súdu v danej veci je v rozpore s judikatúrou kasačného súdu. S poukazom na dôvody, ktoré viedli správcu dane k nepriznaniu odpočítania dane možno konštatovať, že zistené skutočnosti sa týkali výlučne skutočností na strane žalobcu. Vecné dôvody napadnutého rozhodnutia sťažovateľa zodpovedajú adekvátnej aplikácii ustanovení zákona o DPH, ktoré poukazujú na tzv. osobný charakter zdaniteľných obchodov pri DPH, pri ktorom identifikácia osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľný obchod v prospech iného platiteľa, musí zodpovedať skutočnému stavu.

32. V procese daňovej kontroly ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní nebolo preukázané, že deklarované plnenia boli skutočne dodané zo strany dodávateľov uvedených na sporných faktúrach. V riešenom prípade nie sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane na preverovanom stupni dodávateľského reťazca, teda priamo u žalobcu, ktorý nepredložil relevantné dôkazy o tom, že transakcie sa uskutočnili tak, ako deklarujú sporné faktúry, čo je zrejme z rozhodnutia žalovaného i správcu dane. Sťažovateľ zastával názor, že žalované rozhodnutie i rozhodnutie správcu dane majú podklad v rozsiahlom dokazovaní, v dostatočnej miere uvádzajú dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutí zakladá a na základe všetkých zhromaždených dôkazných prostriedkov v zmysle zásady uvedenej v § 3 ods. 3 Daňového poriadku oprávnené neuznali žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr. Správca dane vykonal v danej veci rozsiahle dokazovanie s cieľom zistiť kým, kedy, resp. ako a pod. boli plnenia v zmysle sporných faktúr realizované, zisťoval jeho prepravu, manipuláciu s ním, a pod. Sťažovateľ i správca dane pri vyvodzovaní záverov vychádzali nielen z jednotlivých konkrétnych dôkazov, ale získané dôkazy hodnotili jednotlivo, ako aj komplexne, v ich vzájomnej súvislosti tak, ako to ukladá daňový poriadok (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Všetky zistené skutočnosti, dôvody i dôkazy, ktoré boli podkladom záverov správcu dane i žalovaného, sú obsiahnuté v odôvodnení jednotlivých rozhodnutí.

33. Správca dane uviedol všetky dôkazné prostriedky, ktoré v tejto súvislosti zhromaždil, a poukázal na rozhodujúce skutočnosti, ktoré jeho závery ovplyvnili. Závery správcu dane sú založené na objektívnom zistení skutkového stavu, ktorý plne zodpovedá nepreukázaniu splnenia zákonných podmienok na uznanie uplatneného práva na odpočítania dane. Sťažovateľ ako aj správca dane priamo vyhodnotili reálny vplyv predložených dôkazov a na základe tohto vyhodnotenia vyslovili záver o existencii alebo neexistencii dôvodov pre uznanie práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Zároveň oba orgány verejnej správy zrozumiteľne odôvodnili skutočnosti dôležité pre meritum veci. V danom prípade je pre posúdenie veci rozhodujúcou skutočnosťou, že žalobca ako nadobúdateľ tovaru a zároveň ako dodávateľ tovaru nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru od deklarovaných dodávateľov a dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi do iného členského štátu, z čoho následne vyplýva, že vyslovený záver správcu dane, ako aj žalovaného je správny a logický, pretože súvisí s meritom veci. Z rozhodnutia sťažovateľa je zrejme, z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo odpočítanie dane zo sporných faktúr uznané.

34. Záverom sťažovateľ dodal, že správca dane vykonal značne rozsiahle dokazovanie, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, daňovú kontrolu vykonával v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Vykonal dokazovanie podľa § 24 Daňového poriadku v súlade so zásadami správy daní uvedenými v § 3 Daňového poriadku; záver ktorý vyvodil zo zisteného skutkového stavu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Správcom dane vznikli opodstatnené pochybnosti vo vzťahu k deklarovaným zdaniteľným obchodom, ktoré vo svojom rozhodnutí jasne formuloval na základe presne identifikovaných dôkazov. Závery vyplývajú z riadne vykonaného dokazovania a vyhodnotenia získaných dôkazov. Žalovaný, ako aj správca dane v dostatočnej miere uviedli dôvody, na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá, správca dane v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi riadne zistil skutkový stav potrebný na rozhodnutie v danej veci.

35. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že z obsahu kasačnej sťažnosti podanej sťažovateľom nie je možné zistiť, aké konkrétne právne posúdenie správneho súdu uvedené v napadnutom rozsudku považuje sťažovateľ za nesprávne. Kasačná sťažnosť sa v drvivej väčšine svojho obsahu zaoberá len sumarizáciou procesu zisťovania skutkového stavu a procesným postupom správcu dane. Sťažovateľ konkrétne: na stranách 1 až 3 kasačnej sťažnosti sa zaoberá otázkou, či bolo potrebné zaslať konkrétnu žiadosť o MVI. V tejto súvislosti tak sťažovateľ len obhajuje procesný postup správcu dane pri MVI, na stranách 3 a 4 kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ venuje skutkovej otázke, či žalobca disponoval faktúrou ku konkrétnemu plneniu (dodanie tovaru od spoločnosti NICK8, s.r.o.) a či odôvodnenie rozhodnutia sťažovateľa a rozhodnutia správcu dane, bolo v tomto

smere dostatočné. Sťažovateľ sa tak zameriaval na „obhajobu“ skutkových záverov správcu dane a na hodnotenie kvality odôvodnenia svojho rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane. Na stranách 4 a 5 kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ zaoberal otázkou, či to, že došlo k porušeniu žalobcovho práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky, mohlo mať v tomto konkrétnom prípade vplyv na výsledky dokazovania. Sťažovateľ sa tak opätovne zaoberal skutkovými závermi správcu dane (a možným vplyvom výpovede konkrétneho svedka na tieto závery) a neoznačuje žiadnu právnu otázku, ktorá by mala byť zo strany krajského súdu riešená nesprávne, na stranách 5 a 6 kasačnej sťažnosti sťažovateľ len všeobecne konštatoval, že správca dane vykonal vo veci dostatočné dokazovanie a že výsledky dokazovania odôvodňujú prijaté závery správcu dane. Sťažovateľ sa teda zaoberá otázkou kvality zistenia skutkového stavu.

36. Ako je zrejmé, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nevymedzuje žiadnu konkrétnu právnu otázku, ktorej hodnotenie by zo strany správneho súdu v napadnutom rozsudku sťažovateľ považoval za nesprávne. V kasačnej sťažnosti zjavne absentuje vymedzenie uplatneného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP spôsobom, ako to vyžaduje § 440 ods. 2 SSP. Z kasačnej sťažnosti nemožno zistiť aké konkrétne právne posúdenie správneho súdu považuje sťažovateľ za nesprávne a zároveň, logicky, absentuje aj akákoľvek sťažovateľova argumentácia ohľadom toho, v čom má spočívať nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

Ako je zrejmé aj z citovanej odbornej literatúry, dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP musí byť v kasačnej sťažnosti riadne vymedzený. Nestačí, keď sťažovateľ formálne uvedie, že uplatňuje tento dôvod (odkazom na príslušné zákonné ustanovenie), ale v kasačnej sťažnosti musí jasne vymedziť, ktorú relevantnú právnu otázku považuje zo strany správneho súdu za nesprávne vyriešenú a v čom konkrétne má nesprávnosť riešenia spočívať. Kasačná sťažnosť je tak v tejto časti neprípustná, nakoľko dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP nie je v kasačnej sťažnosti vymedzený predpísaným spôsobom. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti v zásade zameriaval len na obhajobu správnosti zisteného skutkového stavu a na obhajobu procesného postupu správcu dane, t. j. na skutočnosti, ktoré s právnym posúdením veci žiadnym spôsobom nesúvisia. Sťažovateľ teda napriek formálnemu uplatneniu sťažnostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP de facto odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť úplne inými dôvodmi, ktoré nespádajú pod taxatívny výpočet v zmysle § 440 ods. 1 SSP. V zmysle ust. § 439 ods. 3 písm. a) SSP je tak kasačná sťažnosť v tejto časti neprípustná.

37. Otázka opodstatnenosti (dôvodnosti) podania predmetnej žiadosti je úplne irelevantná a táto otázka vôbec nebola pre zrušenie rozhodnutia sťažovateľa podstatná. Sťažovateľ (či už vedome alebo nevedome) opomínal fakt, že jedným z dôvodov zrušenia jeho rozhodnutia bola skutočnosť, že správca dane použil predmetnú žiadosť o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS ako zámienku pre to, aby prerušil daňovú kontrolu za príslušné zdaňovacie obdobie na takmer dva roky. Krajský súd pritom v tejto súvislosti správne vytkol, že správca dane (a neskôr ani sťažovateľ) žiadnym spôsobom nevysvetlili, z akého dôvodu bolo potrebné prerušiť daňovú kontrolu na tak extrémne dlhé obdobie, a prečo bolo nevyhnutné čakať na odpoveď práve na túto konkrétnu žiadosť o MVI až do februára 2016 a z toho dôvodu „držať otvorenú“ daňovú kontrolu. Správca dane ani sťažovateľ v odôvodneniach svojich rozhodnutí neuviedli, na základe čoho dospeli k záveru, že odpoveď na túto MVI je natoľko dôležitá, aby bola kontrola prerušená počas takmer dvoch rokov, berúc do úvahy fakt, že medzičasom bolo z iných dôkazov jasné, že k dodaniu kontrolovaného tovaru došlo (informácia o záznamoch z mýtnych brán o prevoze tovaru). Krajský súd v tejto súvislosti správne skonštatoval, že odôvodnenie rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia sťažovateľa nedávajú vôbec odpoveď na to, prečo bola príslušná daňová kontrola prerušená počas takého extrémne dlhého obdobia. Bez toho, aby správca dane a sťažovateľ ozrejmili (alebo sa aspoň pokúsili ozrejsmiť) dôvody takéhoto postupu, nie je pritom možné posúdiť, či bolo prerušenie daňovej kontroly v danom prípade dôvodné a primerané a teda zákonné (a či teda nedošlo k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly). Samotnou otázkou opodstatnenosti zaslania predmetnej žiadosti o MVI sa krajský súd nezaoberal, keďže podstatnou skutočnosťou bolo to, či mal správca dane čakať na odpoveď takmer dva roky, a nie to, či sa táto žiadosť mala vôbec podať.

38. Pokiaľ ide o otázku rozporov medzi odôvodnením rozhodnutia sťažovateľa a rozhodnutia správcu dane ohľadom uznania alebo neuznania práva na odpočet dane pri dodávkach od spoločnosti NICK8,

s.r.o., v tejto súvislosti sa možno len stotožniť so závermi krajského súdu o tom, že medzi predmetnými rozhodnutiami je zásadný rozpor. Kým správca dane vo svojom rozhodnutí konštatuje, že právo na odpočet pri týchto dodávkach bolo uznané s výnimkou jednej dodávky (faktúry č. 1301054), sťažovateľ vo svojom rozhodnutí explicitne uviedol, že právo na odpočet nebolo v prípade tohto dodávateľa uznané pri žiadnej fakturovanej dodávke. Tento záver pritom sťažovateľ uviedol opakovane aj vo svojich vyjadreniach k správnej žalobe, kde naďalej trval na tom, že právo na odpočet nebolo v prípade dodávateľa NICK8, s.r.o. žalobcovi uznané vôbec, hoci z prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že toto právo čiastočne uznané bolo. Vzhľadom na uvedené je tak správny záver súdu o tom, že sťažovateľove rozhodnutie je zmätočné, nakoľko odôvodnenie tohto rozhodnutia nekorešponduje s jeho výrokom a je tiež v priamom rozpore s výrokom a odôvodnením prvostupňového rozhodnutia.

39. Pokiaľ ide o otázku porušenia práva žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka V. S. a klásť tomuto svedkovi otázky, nemožno súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že porušenie tohto práva žalobcu nemohlo mať vplyv na výsledok dokazovania a že zopakovanie výsluchu nemôže pre žalobcu priniesť priaznivejší výsledok. Sťažovateľ zrejme opomína fakt, že spornou skutočnosťou je to, či prípade konkrétnej faktúry (č. 1301054) skutočne nedošlo k dodaniu tovaru (ako tvrdí správca dane) alebo pri tejto faktúre došlo len k formálnej chybe, kedy si dodávateľ žalobcu túto faktúru zaúčtoval pod zlým číslom, hoci k reálnej dodávke tovaru došlo. Na tieto skutočnosti sa pritom predmetného svedka pri jeho výsluchu nikto relevantne nepýtal. Výsluch bol sústredený len na otázku zhody číslovania faktúry s evidenciou dodávateľa, pričom už nebolo skúmané, či predmetná faktúra nie je u dodávateľa len zaúčtovaná pod iným číslom a či fakturovaný tovar bol alebo nebol žalobcovi reálne dodaný. Opätovný výsluch svedka by tak jednoznačne mohol mať vplyv na výsledok dokazovania, keďže ak by svedok potvrdil skutočnosti, na ktoré poukázal žalobca (že faktúra bola u dodávateľa len nesprávne zaevidovaná), bolo by zrejmé, že v prípade dodávky predmetného tovaru boli splnené všetky podmienky pre uznanie uplatneného práva na odpočet dane.

40. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti tiež uvádzal, že napadnutý rozsudok je nesprávny aj z dôvodu, že sa v ňom správny súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). V tejto súvislosti však sťažovateľ v kasačnej sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikoval, od akej ustálenej rozhodovacej praxe sa mal správny súd odkloniť a v čom má predmetný odklon spočívať. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol jediný príklad rozhodnutia kasačného súdu, ktorého sa mal údajný odklon v právnej otázke týkať. Sťažovateľ sa v zásade obmedzil len odkaz na príslušný sťažnostný dôvod v zákone, pričom tento dôvod žiadnym spôsobom nevymedzil. Sťažovateľ síce v sťažnosti uvádzal niekoľko spisových značiek rozhodnutí kasačného súdu, avšak bez uvedenia relevantnej právnej otázky (podstatnej pre rozhodnutie krajského súdu v tejto veci), ktorú mali tieto rozhodnutia riešiť a najmä bez toho, aby sťažovateľ uviedol v čom sa mal krajský súd odkloniť od skorších právnych záverov kasačného súdu.

41. Všeobecne akceptovaná právna teória v súvislosti s vymedzením sťažnostného dôvodu podľa (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP uvádza, že: „Sťažovateľ preto musí v kasačnej sťažnosti presne uviesť, ktorý konkrétny judikát (rozhodnutie uverejnené v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky) nerešpektoval krajský súd vo svojom rozhodnutí.“ (BARICOVÁ, J. - FEČIK, M. - ŠTEVÖEK, M. - FILOVÁ, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018. s 1619). Z obsahu kasačnej sťažnosti je evidentné, že sťažovateľ uplatnil dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP len formálne, odkazom na zákonné ustanovenie, bez toho, aby tento dôvod akýmkoľvek spôsobom vymedzil. Aj v prípade tohto sťažnostného dôvodu sa pritom v zmysle ust. § 440 ods. 2 SSP vyžaduje, aby bol predmetný dôvod v kasačnej sťažnosti riadne vymedzený, vrátane presného označenia právnej otázky, ktorej sa má odklon týkať a uvedenia, v čom konkrétne sťažovateľ vidí nesúlad od doterajšej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Uvedenú zákonnú požiadavku sťažovateľ jednoznačne nesplnil.

III.

Konanie na kasačnom súde

42. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

43. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

44. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/13/2020-173 zo dňa 15.10.2020, ktorý zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102759439/2019 z 29.11.2019, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101791828/2019 z 23.07.2019 a vrátil prvostupňovému orgánu vec na ďalšie konanie. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel v sume 478.230,03 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 366.681,38 € a vyrubil daňovému subjektu daň v sume 111.548,65 €. Žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

45. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Trnava oznámením o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti zo dňa 17.06.2013 oznámil daňovému subjektu (žalobcovi), že dňa 24.06.2013 začne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2013. Daňový subjekt oznámenie prevzal dňa 24.06.2013. Rozhodnutím číslo: 9201402/5/399835/2014 zo dňa 12.05.2014 správca dane postupom podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku odo dňa 15.05.2014 prerušil daňovú kontrolu a to z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu s tým, že požiadal o medzinárodnú výmenu informácií od správcov dane v iných členských štátoch. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že sa jednalo o nasledovné žiadosti o MVI: žiadosť č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, žiadosť č. 9201402/5/4560970/13/LehS zo dňa 13.11.2013, žiadosť č. 9201402/5/1682050/14/LehS zo dňa 07.05.2014, žiadosť č. 9201402/5/1832960/14/Jk zo dňa 12.05.2014, žiadosť č. 9201402/5/1853746/14/Jk zo dňa 13.05.2014 a žiadosť č. 9201402/5/1872621/14/LehS zo dňa 14.05.2014.

46. Správca dane vydal dňa 26.02.2016 protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2013, v ktorom uzavrel, že na základe vykonaného dokazovania má oprávnené pochybnosti o reálnosti zdaniteľných obchodov - nákupu a predaja betonárskej ocele.

Mal za to, že čisto umelý charakter transakcií, nekomunikujúce dodávateľské spoločnosti s virtuálnymi sídlami a zahraničnými konateľmi, nevlastniace žiadne sklady ani materiálne, technické alebo personálne vybavenie na obchodovanie s betonárskou oceľou, personálne prepojenie prostredníctvom osôb pána K. G. a pána Y. Y. a nepotvrdená preprava - sú jasným dôkazom nasvedčujúcim zneužitie práva, ktoré ho vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcie deklarovanej vo faktúrach daňového subjektu, ako aj zúčastnených daňových subjektov ako dodávateľov a odberateľov v reťazci obchodníkov s betonárskou oceľou s cieľom získať daňovú

výhodu, uplatniť právo na odpočítanie dane z takýchto nereálnych plnení a čerpať nadmerné odpočty cez spoločnosti zapojené v reťazci dodávateľov alebo odberateľov.

47. Správca dane tiež uzavrel, že betonárska oceľ nebola daňovým subjektom (žalobcom) nadobudnutá a súčasne ani nemohla byť predmetom predaja, teda, že obchody s betonárskou oceľou neboli reálne uskutočnené, ale išlo len o fakturačné obchody, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a)

a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, v dôsledku čoho daňovému subjektu neuznal v zdaňovacom období marec 2013 odpočítanie dane v sume 529.602,825 €, konkrétne neuznal daň na vstupe z faktúr vystavených dodávateľmi - Horatio s.r.o. vo výške 230.257,80 €, Probe Invest s.r.o. vo výške 208.014,60 €, SLOVMIX, s.r.o. vo výške 33.519,60 €, NICK8, s.r.o. vo výške 19.833,74 € a Ferrocel s.r.o. vo výške 37.977,11 €. Vo vzťahu k dodaniu tovaru odberateľovi - spoločnosť BEWEGA s.r.o. správca dane na základe výsledkov vykonaného dokazovania uzavrel, že dodanie tovaru uvedenému odberateľovi nebolo preukázané a preto znížil dodanie tovaru a služieb s oslobodením od dane s možnosťou odpočítania dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o sumu 2.546.146,90 €. Ďalej vo vzťahu k dodaniu tovaru spoločnosti NUBARRON, a.s. správca dane, na základe vykonaného dokazovania skonštatoval vo vzťahu k preprave tovaru od spoločnosti KLIMEX Hutnícky materiál s.r.o. do spoločnosti NUBARRON, a.s. a to na základe odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. zo dňa 29.04.2014, že konkrétne vozidlá v danom období využívali vymedzené úseky ciest, avšak z týchto tvrdení sa nedá potvrdiť ani vyvrátiť, že sa jedná o prevoz tovaru pre KLIMEX Hutnícky materiál s.r.o.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

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

49. 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.

50. 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.

51. 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.

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

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

53. 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.

54. 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.

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

56. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

57. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

58. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie

(t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

59. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

60. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplné a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia

(resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

61. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a za zákonom stanovených podmienok.“

62. Kasačný súd nemohol akceptovať sťažovateľovu námietku v tom smere, že správny súd mal vec nesprávne právne posúdiť prijatím záveru, že sťažovateľ ako aj správca dane v napadnutých rozhodnutiach opomenuli zdôvodniť - v prípade prerušenia daňovej kontroly nevyhnutnosť získania určitých informácií prostredníctvom inštitútu MVI s tým, že je dôležité v rozhodnutiach uvádzať, aké konkrétne zistenia vyplynuli z takého postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Išlo v danom prípade o žiadosť o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, ktorej odpoveď bola doručená dňa 10.02.2016 a to práve s poukazom na skutočnosť, že správca dane už dňa 05.05.2014 disponoval informáciami o preprave tovaru spoločnosti NUBARRON, a.s. V danej súvislosti správny súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR spis. zn. 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25.09.2019 a rozsudok sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019. Ďalšie čiastkové námietky týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. Podstatné pre kasačný súd v danom prípade je, že zo samotného obsahu námietky sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia nevedel identifikovať nesprávnu interpretáciu/aplikáciu zákona zo strany správneho súdu pri posúdení námietky žalobcu v žalobe o nedostatku dôvodov rozhodnutia. Sťažovateľ sa v predmetnej časti odvolával predovšetkým na právne predpisy upravujúce jeho kompetenciu zaslať žiadosť o MVI, ktorá spochybnená správnym súdom nebola, preto jeho argumentáciu o tom, že „zaslanie žiadosti o MVI, vrátenie spornej žiadosti o MVI č. 9201402/5/4560318/13/LehS zo dňa 11.10.2013, boli správcom dane zaslané dôvodne, správca dane v danom prípade získal informácie, ktoré nebolo možné zistiť iným, menej časovo náročným spôsobom“ bola v relácii k ustanoveniu § 440 ods. 1 písm. g) SSP bez relevantného významu.

63. Kasačný súd zároveň poukazuje aj na rozsudok NSS SR spis. zn. 1Sžfk/54/2020 zo dňa 23.03.2022 v obdobnej veci, kde konštatoval, že:

64. „v zhode s názorom krajského súdu dospel v rámci rozhodovania vo veci k záveru, že napadnuté rozhodnutie napadnuté rozhodnutie sťažovateľa neobsahuje dostatočné odôvodnenie ohľadom toho, aké konkrétne zistenia vyplynuli z viacerých žiadostí MVI, (ktoré boli opodstatnením prerušenia daňovej kontroly na 951 dní) na konečné posúdenie veci. Podľa názoru kasačného súdu je preto nedostatočné také odôvodnenie vydané vo vyrubovacom konaní, v ktorom správca dane, príp. sťažovateľ, nerieši, prečo bola určitá požiadavka na uplatnenie MVI, ktorá bola dôvodom prerušenia daňovej kontroly, dôvodná, ak následne meritórne zistenia z nej nezahrnul do svojho rozhodnutia (ako opodstatnené pre výrok správcu dane).“

65. „Kasačný súd nepochybuje, že nie každé zistenie z procesu MVI sa nakoniec ukáže ako relevantné pre účely daňovej kontroly, resp. pre výrok rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, avšak práve takáto situácia kladie na správcu dane ešte väčšie bremeno kvality odôvodnenia, keďže potom je od neho možné spravodlivo očakávať, aby presvedčivo a s opodstatnenou argumentačnou bázou

daňovému subjektu ozrejmil, prečo uplatnil konkrétny nástroj MVI a prečo bolo dôvodné čakať na závery dožiadaného orgánu (hoci tieto sa nakoniec ukázali ako nepodstatné pre výrok rozhodnutia správcu dane)“.

66. „Ak správca dane v protokole alebo v rozhodnutí z vyrubovacieho konania mlčí o určitých záveroch z MVI, daňový subjekt - a v konečnom dôsledku aj správny súd - môže opodstatnene pochybovať o relevancii takejto žiadosti o MVI, a tým pádom aj o dôvodnosti samotného prerušenia daňovej kontroly po čas, kým sa a odpoveď na takúto informáciu nedostala do sféry správcu dane“. „Správca dane preto v protokole alebo v rozhodnutí z vyrubovacieho konania musí venovať adekvátny priestor nielen tým zisteniam z MVI, ktoré opodstatňujú výrok rozhodnutia z vyrubovacieho konania v merite, ale aj tým záverom z MVI, ktoré nemali dopad na meritórnu stránku rozhodnutia správcu dane alebo sťažovateľa. V týchto prípadoch odôvodňuje správca dane opodstatnenosť jeho požiadavky o MVI k časovému okamihu, kedy k uplatneniu tohto inštitútu pristúpil, t.j. musí presvedčivo vysvetliť, prečo formuloval predmetnú požiadavku a prečo čakal na závery dožiadaného orgánu (aj keď sa neskôr ukázali, že tieto neboli pre výrok rozhodnutia vo vyrubovacom konaní relevantné)“. „Správca dane teda v takýchto prípadoch prezentuje právne a skutkové okolnosti, ktoré ho v danom čase, t.j. v čase uplatnenia MVI, viedli k aplikácii tohto inštitútu. Len týmto spôsobom je možné zabezpečiť následný plnohodnotný súdny prieskum toho, či konkrétna žiadosť v režime MVI bola v čase jej formulovania dôvodná a či následne bolo dôvodné čakať na závery dožiadaného orgánu a mať po tento úsek prerušenú daňovú kontrolu“.

67. „Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že v súdnej veci nekonštatuje nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu prekročenia zákonnej dĺžky jej trvania (jeden rok od začatia), keď túto otázku kasačný súd ani neskúmal, a to práve pre nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, resp. kasačného sťažovateľa. Správny súd a kasačný súd budú môcť dôvodnosť uplatnených nástrojov MVI a nadväzujúceho prerušenia konania verifikovať až po tom, čo z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov vyplynú právne a skutkové okolnosti, ktoré ich viedli k uplatneniu jednotlivých nástrojov MVI. Relevancia nástrojov MVI môže byť v konkrétnej veci v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu daná buď tým, že zistenia z MVI sa stanú integrálnou súčasťou rozhodnutia správneho orgánu ako okolnosť, ktorou správne orgány meritórne odôvodňujú výrok svojho rozhodnutia (vydaného vo vyrubovacom konaní) alebo tým, že správne orgány zdôvodnia, prečo o MVI požiadali, a to v prípadoch, ak sa neskôr zistenia z konkrétnych MVI nepoužili na vecnú argumentáciu v rámci vyrubovacieho konania.

Vo všeobecnosti platí, že odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu nemôže mlčať o žiadnom uplatnenom nástroji MVI, ktoré opodstatňovalo prerušenie daňovej kontroly v konkrétnej veci, keďže potom sa rozhodnutie stáva nepreskúmateľným, a to primárne v otázke dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, a táto skutočnosť môže mať následne dopad na zákonnosť dĺžky, resp. trvania daňovej kontroly“. K námietke sťažovateľa ohľadom odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, kasačný súd uvádza, že táto námietka nie je dôvodná. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nešpecifikuje žiadne rozhodnutia kasačného súdu, vo vzťahu ku ktorým by mal kasačný súd verifikovať, že sa krajský súd v rámci rozhodovania vo veci žalobcu odklonil od tzv. ustálenej rozhodovacej praxe. Bremono takejto špecifikácie je pritom priamo na žalobcovi ako kasačnom sťažovateľovi a to s odkazom na § 440 ods. 2 SSP.

68. Kasačný súd nevidel pochybenie ani v postupe krajského súdu pri vyhodnotení námietky žalobcu týkajúcej sa výsluchu svedka V. S. ako dôvodnej. Správny súd správne vyhodnotil predmetné procesné pochybenie ako natoľko závažné a v rozpore s ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku, že došlo k porušeniu jeho procesných práv. Uvedený úkon mal povahu výsluchu svedka a teda žalobca mal byť riadne o ňom upovedomený a malo mu byť umožnené klásť svedkovi otázky. Zákon pritom vyslovene určuje správcovi dane povinnosť o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu. Neobstojí pritom argument sťažovateľa, že jedinú výnimku, kedy správca dane neuznal odpočítanie z dane z faktúr od dodávateľa NICK8, s.r.o., bola faktúra č. 1301054. Zároveň správny súd riadne ozrejmil dôvody, prečo výsluch menovaného svedka (konateľ spoločnosti NICK8, s.r.o.) považoval za relevantný s poukazom na opísané rozpory v ods. 102. sťažnosťou napadnutého rozsudku.

69. Aj postup správneho súdu, ktorý reagoval na námietku žalobcu tým, že poukázal na nezrozumiteľnosť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, bol opodstatnený. Napokon uvádzanú nesprávnosť ohľadne uznania/neuznania faktúr vystavených spoločnosťou

NICK8, s.r.o. korigoval sám sťažovateľ v kasačnej sťažnosti s tým, že v odôvodnení 1x nesprávne uviedol, že neuznal odpočítanie so všetkých faktúr vystavených predmetným dodávateľom žalobcu, kedy výroková časť a zvyšok odôvodnenia korešpondovala so stavom, že nebolo uznané odpočítanie dane len z faktúry č. 1301054. Kasačný súd k uvedenému dodáva, že právna bezchybnosť rozhodnutia akéhokoľvek správneho orgánu, teda i sťažovateľa, spočíva v tom, že je vydané v písomnej forme, príslušným orgánom, v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, vychádza zo spoľahlivo zisteného stavu veci, obsahuje náležitosti určené všeobecnou právnou úpravou správneho konania i náležitosti ustanovené osobitnými právnymi predpismi. Čo je však podstatné - odôvodnenie zahŕňa a hodnotí všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia, podáva celkový prehľad o priebehu konania, reaguje na pripomienky, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania. Medzi výrokom a odôvodnením musí byť logická zhoda. Odôvodnenie musí byť presvedčivé. Právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia zodpovedá ústavnému i zákonnému rámcu. Nevyžaduje sa síce, aby na každú zistenú skutočnosť alebo každý argument účastníka konania, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o skutočnosť alebo argument, ktoré sú pre rozhodnutie podstatné, musí sa s nimi správny orgán v dôvodoch rozhodnutia vysporiadať a musia byť konzistentné.

70. Kasačný súd uzatvára, že argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v žiadnom smere spôsobilá spochybniť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

71. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ako úspešnému účastníkovi konania o kasačnej sťažnosti, trovy konania priznal. V zmysle § 175 ods. 2 SSP v spojení s dôvodovou správou k § 467 SSP (teleologický výklad) o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

