

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/26/2022
Identifikačné číslo spisu: 7019200306
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200306.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MA2R s.r.o., IČO: 36 599 620, so sídlom: Tolstého 3, 040 01 Košice, právne zastúpený: advokátom JUDr. Ivom Babjakom, AK Svidník, ulica Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100500619/2019 zo dňa 21. februára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/10/2019 - 70 zo dňa 24. novembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Vydaniu prvostupňového rozhodnutia predchádzalo vykonanie daňovej kontroly na DPH Daňovým úradom Košice (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2013, ktorá bola začatá dňa 25.11.2014 na základe oznámenia č. 9801403/5/4791480/2014 zo dňa 28.10.2014. Rozhodnutím zo dňa 24.07.2015 č. 20567394/2015 správca dane prerušil odo dňa 28.07.2015 daňovú kontrolu z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo výkone daňovej kontroly, ďalej správca dane pokračoval v kontrole od 18.10.2016, o čom upovedomil žalobcu oznámením č. 10418785/2016 zo dňa 26.10.2016. Z daňovej kontroly boli vyhotovené dva protokoly, a to protokol č. 100105315/2017 zo dňa 18.01.2017 za zdaňovacie obdobie jún až október 2013 a december 2013, pri ktorých nebol zistený rozdiel dane a protokol č. 100105316/2017 zo dňa 18.01.2017 za zdaňovacie obdobie január až máj a november 2013, pri ktorých bol zistený rozdiel dane. Tieto boli spolu s výzvou č. 100107833/2017 zo dňa 18.01.2017 zaslané na vyjadrenie sa k zisteniam žalobcovi. Tento v lehote určenej vo výzve predložil dňa 14.02.2017 svoje písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly,

pričom dňa 27.03.2017 boli prerokované s ním vznesené pripomienky a dôkazy, o čom bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100529034/2017. Po vyhodnotení všetkých dôkazov vo vyrubovacom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 100563294/2017 zo dňa 03.04.2017 proti ktorému podal žalobca odvolanie, ktoré doplnil dňa 17.05.2017. O odvolaní bolo rozhodnuté tak, že rozhodnutie správcu dane bolo zrušené na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a procesného pochybenia správcu dane spočívajúceho v odňatí práva daňového subjektu klásť svedkovi otázky pri jeho vypočutí.

2. Po vrátení veci na nové konanie a rozhodnutie bolo po doplnení dokazovania správcom dane vydané prvostupňové rozhodnutie č. 101429096/2018 zo dňa 24.07.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“), ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 17 710,55 eur.

3. Žalobca podal odvolanie proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný rozhodnutím č. 100500619/2019 zo dňa 21.02.2019 (ďalej aj len „preskúmané rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- považoval za neopodstatnenú námietku žalobcu, že v pokračujúcom vyrubovacom konaní po odvolacom konaní sa nedá odstrániť procesná vada, ktorou bolo daňovému subjektu upreté právo ustanovené v § 25 ods. 4 daňového poriadku. Žalovaný uložil správcovi dane odstrániť túto vadu v zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku. Podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku je správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Za právny názor však podľa žalobcu nemožno považovať uloženie povinnosti podriadenému štátnemu orgánu,

- prvostupňové rozhodnutie má všetky predpísané formálne i obsahové náležitosti podľa § 63 daňového poriadku a vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Žalovaný ako odvolací orgán sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca ako daňový subjekt nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania DPH v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a oslobodenie od DPH do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH,

- namietanú nezákonnosť vyrubovacieho konania tiež považoval za nedôvodnú, keďže žalovaný ako odvolací orgán zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, teda vrátil správcu dane do vyrubovacieho konania, ktoré začalo dňom po dni doručenia protokolu spolu s výzvou podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku. Predmetné vyrubovacie konanie nebolo ukončené, pretože rozhodnutie správcu dane bolo zrušené. Správca dane tak pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal napadnuté rozhodnutie do 15 dní od spisania poslednej zápisnice o výsledku a priebehu dokazovania s daňovým subjektom (posledná zápisnica č. 101328459/2018 spísaná dňa 11.07.2018, rozhodnutie vydané dňa 24.07.2018) podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku,

- za neopodstatnenú považoval aj námietku ohľadom nedodržania ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu do iného členského štátu. Správca dane nemohol ovplyvniť lehoty, v ktorých zahraničné daňové správy konali a vzhľadom na potrebu preverenia skutočností čakal na tieto odpovede a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred ich obdržaním,

- vystavenie samotnej faktúry bez DPH pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte a CMR ešte nie je dôkazom skutočného dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu a je to len splnenie formálnej stránky na deklarovanie nároku na oslobodenie od dane. Faktúra musí byť odrazom reálneho plnenia a z hľadiska nároku na oslobodenie od DPH je použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť a sú preukázané,

- v predmetnom prípade sa jednalo o obchodný reťazec, ktorý bol riadený spoločnosťou Nettix, s.r.o. od ponuky kryštálového cukru spoločnosti MA2R s.r.o. (žalobcovi), jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix s.r.o., cez vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Zo spisu bolo zrejmé, že ani s prepravcami žalobca neprichádzal do kontaktu a taktiež sa nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z toho teda vyplýva, podľa žalovaného, že žalobca nemal vedomosť o tom, a teda nemôže tvrdiť, že obchody prebiehali tak, ako je to deklarovane na dodávateľských a odberateľských faktúrach,

- ani v jednom prípade sa na základe medzinárodnej výmeny informácií nepotvrdilo dodanie tovaru žalobcom do iného členského štátu a teda žalobca nepreukázal, že tovar bol použitý pre jeho zdaniiteľné plnenia,

- vykonaným dokazovaním bola tak spochybnená samotná existencia tovaru - kryštálového cukru. Žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, ktorému podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi uvedenom na faktúre vzniklo právo na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

5. Krajský súd v Košiciach ako príslušný správny súd už prejednal v inom konaní totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorom v konaní 7S/11/2019 išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 7 084,22 EUR, pričom pri výkone daňovej kontroly u žalobcu tak za mesiac máj 2013, ako aj za mesiac január 2013, obdobie roka 2013, ako aj obdobie roka 2014 sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane, ktoré sú uvedené a ktorých závery sú zhrnuté v jednom Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 100105316/2017 zo dňa 18.01.2017.

6. Správny súd poukázal na svoje rozhodnutie sp. zn.: 7S/11/2019, s ktorého odôvodnením sa s poukazom na totožné žalobné dôvody žalobcu v tomto konaní v celom rozsahu stotožňuje. Krajský súd rozsudkom č. k. 7S/11/2019 - 82 zo dňa 25. novembra 2020 správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- prvé rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zrušené žalovaným z dôvodu porušenia ustanovení v konaní a to pre porušenie práva žalobcu klásť svedkom otázky a pre nedostatočne zistený skutkový stav. Správca dane pri viazanosti právnym názorom žalovaného predvolal opätovne na výsluch svedkov - konateľov spoločnosti Nettix, s.r.o. ako aj ďalších svedkov a o tejto skutočnosti upovedomil žalobcu a umožnil mu tak byť prítomný pri výsluchu týchto svedkov a klásť im otázky, čím v postupoval v súlade s právnym názorom žalovaného uvedenom v rozhodnutí o odvolaní a odstránil vadu daňového konania spočívajúcu v porušení ustanovenia § 45 ods. 1 písmeno e) daňového poriadku. Žalobca sa žiadneho z výsluchov nezúčastnil. Správny súd nesúhlasil s námietkou žalobcu, že v tomto prípade, keď v rámci daňovej kontroly neboli vykonané tieto výsluchy bola daňová kontrola nezákonná a nezákonné je tým pádom aj vyrubovacie konanie a že vady zákonnosti daňovej kontroly sa dajú odstrániť len v priebehu daňovej kontroly, pričom odkázal na znenie § 74 ods. 2 daňového poriadku. Odvolací orgán nie je viazaný záverom prvostupňového správneho orgánu a sám posúdi vec, a to jednak z hľadiska vykonaného dokazovania a urobených záverov ako aj z právnej stránky a v rámci tohto odvolacieho konania môže byť sám odstrániť chyby konania alebo to uložiť prvostupňovému správne mu orgánu, čo aj v tomto prípade po zistení vady konania urobil. Procesné pochybenie správcu dane bolo zhojené v ďalšom vyrubovacom konaní a nemožno tvrdiť, že boli žalobcovi upreté jeho práva garantované Ústavou SR a že správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní mohol vydať len rozhodnutie o zastavení daňového konania. Tiež vyjadril názor, že táto námietka vykazuje známky účelovosti, keďže žalobca túto skutočnosť žiadnym spôsobom nenamietal vo vyjadrení k protokolu, ktorým sa končí daňová kontrola,

- daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku rozhodnutím č. 20567367394/2015 zo dňa 24.07.2015 z dôvodu potreby zistenia informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Oznámením zo dňa 26.10.2016 správca dane oznámil žalobcovi, že pominuli dôvody, nakoľko dňa 18.10.2016 bola správcovi dane doručená v tejto predmetnej veci posledná odpoveď. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. 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. 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. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu je zrejmé, že prerušenie konania za účelom medzinárodnej výmeny informácií poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku, či došlo k dodaniu tovaru - kryštálového cukru žalobcom maďarskej spoločnosti Szágyldó Vonat Kft. a teda získané informácie mali význam na vyvedenie záverov pre správcu dane, či reálne došlo k fyzickej dodávke pre maďarskú spoločnosť a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu a tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Správny súd mal vychádzajúc z vyššie uvedeného, v kontexte obsahu administratívneho spisu za to, že prerušenie daňovej kontroly od 28.07.2015 do 26.10.2016 nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorých mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Na podporu svojho odôvodnenia krajský súd odkázal aj na relevantné rozhodnutia Najvyššieho súdu SR,

- žalovaný správne vec právne posúdil v otázke vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, keď v rámci odvolacieho konania po preskúmaní spisu uzavrel, že: „v predmetnom sa jedná o obchodný reťazec, ktorý bol riadený spoločnosťou Nettix, s.r.o. - od ponuky kryštálového cukru žalobcovi, jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix, s.r.o. cez vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Odvolávajúci neprichádzal do kontaktu ani s prepravcami. Tiež sa odvolávajúci nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z uvedených skutočností vyplýva, že odvolávajúci sa nemal vedomosť o tom, a teda nemôže tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach. Odvolávajúci nepostupoval v súlade so zásadou poctivého obchodného styku a neprijal žiadne opatrenia na preverenie svojich obchodných partnerov.,,

- z odôvodnení tak rozhodnutia správcu dane ako aj z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených žalobcom ku dňu daňovej kontroly sa neuskutočnili a teda bola spochybnená samotná existencia tovaru - kryštálového cukru. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa reálne obchod uskutočnil tak, ako ho deklaroval. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniiteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. K uvedenému odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 1Sžfk/20/2017 z 11.09.2018. Žalobca ako daňový subjekt v súlade s jeho dôkaznou povinnosťou upravenou v ustanovení § 24 ods. 1 daňového poriadku mal preukázať a vyvrátiť zistenie správcu dane o tom, že nedošlo k realizácii daňových plnení.

III.

Konanie na kasačnom súde

7. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Vzhľadom na skrátené odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu odkázal na totožné dôvody svojej kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/11/2019 - 82 zo dňa 25. novembra 2020.

8. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- nesúhlasil s právnym posúdením správneho súdu žalobnej námietky týkajúcej sa zhojenia procesného pochybenia správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly spočívajúcu v porušení ustanovenia § 45 ods. 1 písmeno e) daňového poriadku. V kasačnej sťažnosti pokračoval vo svojej argumentácii uvedenej už v správnej žalobe. Vady zákonnosti daňovej kontroly je možné odstrániť len v priebehu daňovej kontroly. Zákon neumožňuje odstraňovanie väd zákonnosti daňovej kontroly po vrátení veci na ďalšie konanie správcovi dane. Žalovaný mal teda prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie s tým, že mu uloží, aby konanie zastavil podľa § 62 ods. 1 písm. h) daňového poriadku,

- za nesprávne právne posúdenú považoval aj námietku ohľadom nedodržania dĺžky daňovej kontroly, pričom pokračoval vo svojej argumentácii, že keďže správca dane nevykonal dokazovanie o

informáciách z MVI eurokonformným spôsobom, tak v žiadnom prípade nemožno tvrdiť, že prerušenie daňovej kontroly na dobu dlhšiu než je uvedené v čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/20110 (t. j. najviac tri mesiace od prijatia žiadosti), bolo účelné a dôvodné. Právnu ochranu neplynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly pri jej porušení v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku požíva len lehota uvedená v čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/20110,

- sťažovateľ sa žiadneho podvodu na DPH nezúčastnil a správca dane svoje tvrdenie o takejto vedomosti sťažovateľa nijak nepodložil. Nie je pravdivé tvrdenie správneho súdu, že si sťažovateľ nedostatočne preveril, či mu je dodávateľ Nettix, s.r.o. schopný tovar dodať a zistiť si o tomto dodávateľovi informácie. Sťažovateľovi, ako aj dodávateľovi Nettix, s.r.o. viedla účtovníctvo tá istá spoločnosť, ďalej splnomocnená zástupkyňa sťažovateľa osobne poznala konateľov spoločnosti Nettix, s.r.o.. Sťažovateľ teda vôbec nesúhlasí s právnym posúdením správneho súdu o tom, že v obchodoch so spoločnosťou Nettix, s.r.o. neprejavil náležitú mieru opatrnosti,

- správny súd sa vôbec nezaoberal rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27.09.2018, ktorý na podporu svojich argumentov sťažovateľ použil. V dôsledku uvedeného došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces.

9. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zmeniť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

12. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

13. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

14. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 45 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len ako „daňový poriadok“), daňový subjekt, u ktorého sa

vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní.

Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

15. Z kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ svoje námietky smeroval proti právnemu posúdeniu správneho súdu jednak otázok procesného postupu daňových orgánov, ako aj nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa pri uskutočňovaní obchodných transakcií so spoločnosťou Nettix, s.r.o., aby sa vyhol účasti na daňovom podvode.

16. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením krajského súdu, týkajúceho sa námietky sťažovateľa, že vo vyrubovacom konaní nie je možné zhojiť procesné pochybenie, ktoré nastalo pri daňovej kontrole. V danom prípade predchádzalo preskúmanému rozhodnutiu žalovaného zrušenie prvého rozhodnutia správcu dane, v ktorom žalovaný ako odvolací orgán z vlastnej iniciatívy vzhliadol procesný nedostatok - porušenie práva sťažovateľa ustanoveného v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Sťažovateľ v tomto odvolacom konaní, ako ani vo vyrubovacom konaní, toto procesné pochybenie správcu dane nenamietal. Napriek tejto skutočnosti žalovaný v postavení odvolacieho orgánu zrušil rozhodnutie správcu dane a uložil mu toto procesné pochybenie odstrániť vo vyrubovacom konaní, ktoré nebolo ukončené, keďže rozhodnutie správcu dane, vzhľadom na jeho zrušenie, nenadobudlo právoplatnosť. Túto procesnú vadu už nebolo možné odstrániť iným spôsobom, keďže daňová kontrola bola ukončená dorúčením protokolu o výsledku daňovej kontroly. Preto žalovaný postupoval správne a svoj postup aj náležite odôvodnil. Daňový poriadok explicitne v § 74 ods. 2 explicitne ustanovuje oprávnenie žalovaného ukladať správcovi dane povinnosť odstrániť chyby konania. S uvedeným nemá súvis ani skutočnosť, ktorú sťažovateľ namieta, teda že sám nenamietal porušenie jeho procesného práva podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, keďže odvolací orgán môže v daňovom konaní v zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku odstraňovať pochybenia správcu dane aj keď ich odvolávajúci sa daňový subjekt nenamietal. V konečnom dôsledku je nutné poznamenať, že je paradoxom, keď sťažovateľ namieta skutočnosť, že žalovaný svojím iniciatívnym postupom ochránil sťažovateľa pred nezákonným zásahom do jeho procesných práv v daňovom konaní, ktoré koniec koncov, tak ako konšatoval správny súd v napadnutom rozsudku ani nakoniec sťažovateľ nevyužil, keďže sa na znovu vykonaných výsluchoch svedkov nezúčastnil. Navyše je potrebné dodať, že právny záver sťažovateľa, že žalovaný mal v konaní postupovať tak, že zruší rozhodnutie správcu dane pre pochybenie počas daňovej kontroly a pre nemožnosť odstránenia tejto vady mu uloží zastaviť konanie, je z logického hľadiska nezmyselný a právne neobhájiteľný.

17. Za dôvodnú kasačný súd nepovažuje ani námietku sťažovateľa smerujúcu k nedodržaniu lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Túto problematiku riešil Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 a dospel k záveru, že predmetný článok 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovaný judikatúrou).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

18. Ku kasačnému dôvodu sťažovateľa, ktorý sa týka posúdenia zákonnosti samotného nepriznania práva na odpočet DPH kasačný súd uvádza, že tento tiež nie je spôsobilý spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Tiež je potrebné podotknúť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napadol len závery správneho súdu týkajúce sa nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa voči jeho účasti na podvode. Samotné posúdenie nenaplnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH sťažovateľ nenamieta.

19. Vzhľadom na uvedené kasačný súd len v krátkosti konštatuje, že jednak správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach, ako aj správny súd v napadnutom rozsudku v prvom rade odmietnutie nadmerného odpočtu DPH odôvodnili tým, že sťažovateľ ani nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. Konkrétne nepreukázal vznik daňovej povinnosti, ktorá je spätá s dodaním deklarovaného tovaru - kryštálového cukru. V dôsledku uvedeného nenastalo naplnenie podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Až následne bola doplňujúco posudzovaná aj otázka nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa proti jeho účasti na podvodnom konaní, keďže ako vyplynulo z dokazovania správcu dane tak celý obchodný reťazec mal byť ovládaný dodávateľom kryštálového cukru - spoločnosťou Nettix, s.r.o., ktorá zabezpečovala celý rad aspektov zdaniteľných obchodov od ponuky kryštálového cukru sťažovateľovi, jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix, s.r.o. cez vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Sťažovateľ neprichádzal do kontaktu ani s prepravcami a tiež sa nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z uvedeného správcovi dane vyplynulo, že sťažovateľ nemal vedomosť o tom, a teda nemôže ani tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach.

20. Samotná skutočnosť, či sťažovateľ vedel alebo vedieť mohol, o svojej účasti na podvode, respektíve či prijal dostatočné opatrenia, aby sa účasti na podvode vyhol, sa stáva relevantnou z hľadiska nepriznania odpočtu DPH až keď by bolo konštatované naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, čo v prejednávanom prípade nenastalo. Uvedený záver je stabilizovaný v judikatúre Súdneho dvora EÚ, napríklad v rozsudku vydaného v konaní v spojených veciach SGI a Valérie C-459/17 a C-460/17:

„Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrenie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

21. Ako už kasačný súd vysvetlil vyššie, keďže z dokazovania správcu dane, s ktorým sa v preskúmanom rozhodnutí stotožnil aj žalovaný a následne krajský súd v napadnutom rozsudku, a navyše toto posúdenie ani nebolo napadnuté kasačnou sťažnosťou nepovažoval kasačný súd za dôvodný kasačný bod sťažovateľa týkajúci sa právneho posúdenia nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa v obchodnom styku pri posudzovaných zdaniteľných obchodoch.

22. Vo vzťahu k poslednému sťažnostnému bodu sťažovateľa a síce, že krajský súd svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil, keďže sa žiadnym spôsobom nevyjadril k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27.09.2018, ktorým sťažovateľ v žalobe argumentoval, kasačný súd uvádza, že je taktiež nedôvodný. To, že súd nereaguje na úplne každý argument alebo rozhodnutie, na ktoré účastník konania odkáže nie je možné automaticky chápať ako porušenie práva na spravodlivý súdny proces. Podstatou odôvodnenia rozhodnutia je, aby bolo presvedčivé. Kasačný súd jednoznačne

považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za presvedčivý a teda riadne a vyčerpávajúco odôvodnený, keďže systematicky odpovedal na všetky podstatné námietky sťažovateľa a vyvodil z nich vecne správny záver.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

23. Správny súd postupoval procesne správne a vec správne právne posúdil, keď správnu žalobu zamietol. Z toho dôvodu kasačný súd nezhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti, v dôsledku čoho kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP zamietol.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

24. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému náhradu nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

25. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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