

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/35/2022
Identifikačné číslo spisu: 1019200228
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200228.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDR. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M., a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CALIUMI, a.s., so sídlom Záhradnícka č. 70, 821 08 Bratislava, IČO: 44 936 311, právne zastúpený: Weis & Partners, s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Ivánska cesta 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1024770260/2018 zo dňa 5. decembra 2018 a Daňového úradu Bratislava č. 101526816/2018 zo dňa 7. augusta 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/36/2019-300 zo dňa 27. októbra 2021, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 2S/36/2019-300 zo dňa 27. októbra 2021 Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1024770260/2018 zo dňa 5. decembra 2018 a Daňového úradu Bratislava č. 101526816/2018 zo dňa 7. augusta 2018 ako nedôvodnú zamietol. O nároku na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 168 v spojení s §175 ods. 1 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 1024770260/2018 zo dňa 5. decembra 2018 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101526816/2018 zo dňa 7. augusta 2018, ktorým správca dane podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel dane v sume 5.637.231,46 € za zdaňovacie obdobie september 2013, t. j. nepriznal nadmerný odpočet dane v sume 5.097.393,45 € a vyrubil daň v sume 539.838,01 €.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že z pripojeného administratívneho spisu súd zistil, že Daňový úrad Bratislava vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2013 a o výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 103147129/2016/9104401/HríM zo dňa 16.05.2016. Správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane za obdobie september 2013 z faktúry č. 2013001 zo dňa 27.09.2013 od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o. za dodanie tovaru - solárnych panelov v sume 5.059.942,80 €; z faktúr int. č. FPV1300001, FPV1300788 v celkovej výške 577.284,80 € od spoločnosti BESTCENA.SK LLC, USA za dodanie elektroniky (fotoaparáty s príslušenstvom a mobilné telefóny iPhone 5). Súd uviedol, že pre právne posúdenie veci je veľmi podstatné, či bola dodržaná maximálna zákonná dĺžka trvania daňovej kontroly, ktorá je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly, alebo dorúčením oznámenia určovaní dane podľa pomôcok. Pri správe daní sa má postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, majú sa chrániť záujmy štátu a obcí a má sa dbať pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). Pod právom sa v podstate rozumie subjektívne právo daňového subjektu, ktoré mu vyplýva z tohto procesného zákona alebo z hmotnoprávneho daňového predpisu. Pod pojmom právom chránený záujem možno rozumieť len taký záujem daňového subjektu, ktorému hmotnoprávne daňové predpisy alebo Daňový poriadok poskytujú osobitnú ochranu. Z uvedeného vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. V danom prípade správny súd nezistil postup správcu dane vzhľadom na zásadu proporcionality, napr. že by správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné kumulovať poskytnutie informácií do napr. dvoch žiadostí (pre dva členské štáty). Je možné konštatovať, že uvedený postup správneho orgánu bol efektívny a nevykázal prvok nadbytočnosti s tým, že jeho nebol zo strany správneho súdu zistený poznatok o neúmernom predĺžovaní daňovej kontroly, ktorá by neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt.

4. Za nedôvodnú správny súd považoval aj námietku uvedenia znamienka „+“ vo výrokovej časti rozhodnutia, nakoľko išlo o formálnu chybu bez existencie relevantných negatívnych následkov do sféry subjektívnych práv žalobcu.

5. Za nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu, ktorá sa týkala dĺžky daňovej kontroly. Je síce možné konštatovať, že od roku 2013 do roku 2016 sa celková dĺžka daňovej kontroly natiahla na cca 880 dní, ale bola 2x dôvodne prerušená za účelom získania medzinárodnej výmeny informácií a to v roku 2014 od 20. augusta 2014 do 6. októbra 2014 a v rokoch 2015 - 2016 od 23. februára 2015 do 26. apríla 2016; celkom 475 dní. Počas tejto doby bola kontrola dôvodne prerušená a je nevyhnutné ju od celkovej doby daňovej kontroly odpočítať. Výsledná doba trvania kontroly potom nepresiahla zákonom stanovenú dĺžku jeden rok. Správca dane pritom zaslal žiadosť na MVI do USA ohľadne preverovania spoločnosti BESTCENA.SK LLC, na ktorú dostal odpoveď dňa 20. apríla 2015. Ďalej boli zaslané žiadosti o MVI do Španielska (preverovanie spoločnosti FRIGORIFICOS COSTA BRAVA, S.A.) Poľska (preverovanie spoločnosti BARGENA Sp. Z. o.o.) a Rumunska (prešetrenie osoby M. - Y. M.).

6. Pokiaľ ide o námietku prenesenia dôkazného bremena, správny súd v tomto kontexte poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 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, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií, alebo záznamov ním vedených. Avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR

sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

7. Správny súd ďalej uviedol, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami,

nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb.

s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61). Určenie opatrení, ktoré možno v tomto prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid). Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. oprávnené (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR

sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013).

8. Súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou (kúpou) zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Bolo na žalobcovi (on mal dôkazné bremeno), aby preukázal, že vynaložil adekvátne úsilie a prijal všetky opatrenia a ktoré možno od neho rozumne požadovať, a ktoré by účinne viedli k tomu, aby nebol súčasťou fiktívneho obchodu, ktorého účelom bolo získať (neoprávnene) nadmerný odpočet DPH (účasti na daňovom podvode). Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Obchod, o existencii ktorého svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH žalobcom. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí podľa názoru krajského súdu nevyplývalo, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp. odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaného zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že služby boli aj skutočne dodané tak, ako to deklaroval. Toto však neučinil.

9. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, správny súd poznamenal, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že ním uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Právo na odpočítanie dane teda vzniká len za predpokladu, že tovar bol i skutočne dodaný a dodanie daňovým subjektom náležite preukázané. Pri posudzovaní správnosti daňového priznania sa nemôže vychádzať len z faktúr a iných písomností, ale k tomuto účelu musí byť vykonané dokazovanie na zistenie, či predložené faktúry a písomnosti odrážajú skutočnosti a či majú i obsahový podklad. Ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť dostatočným podkladom pre uznanie práva odpočítať daň, ak nie je preukázané, že skutočne k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je na daňových dokladoch deklarované. Nie je úlohou ani povinnosťou daňových orgánov preukazovať skutočnosti tvrdené daňovým subjektom, táto povinnosť spočíva len na daňovom subjekte. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybností nemožno hovoriť.

10. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie). Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v žalobe namietal rovnaké skutočnosti, ktoré namietal už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, okrem dĺžky daňovej kontroly. Žalovaný sa v rozhodnutí napadnutom žalobou podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, svoje závery náležite a zrozumiteľne odôvodnil - aj prečo považoval za neverohodné dodatočne predložené doklady daňovým subjektom, pričom súd sa s nimi v plnom

rozsahu stotožňuje. Z dôkazov založených v administratívnom spise však vyplýva, že nebolo zo strany daňového subjektu riadne preukázané dodanie služby deklarovanej na dodávateľských faktúrach dodávateľa FROLIX SK, s.r.o. (dodanie solárnych panelov v sume 5.059.942,80 €) a BESTCENA.SK LLC (dodanie elektroniky - fotoaparáty a mobilné telefóny iPhone 5 v sume 577.284,80 €). Spoločnosť FROLIX SK, s.r.o. mala pritom nadobudnúť solárne panely od americkej spoločnosti BESTCENA.SK LLC. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia uvedených dodávateľov žalobcu so zistením, že napr. americká spoločnosť BESTCENA.SK LLC nemá žiadne americké daňové identifikačné číslo a nepodáva americké priznania k dani z príjmov a ide o tzv. schránkovú spoločnosť. V prípade spoločnosti FROLIX SK, s.r.o. rovnako absentujú dôkazy o nadobudnutí tovaru okrem faktúr a certifikátu bežne prístupného na internetovej stránke. Absentujú aj doklady o preprave solárnych panelov od dodávateľa BESTCENA SK. LLC, záručné listy alebo iné doklady. Aj v prípade nákupu elektroniky od dodávateľa BESTCENA.SK LLC neboli správcovi dane okrem faktúr predložené žiadne iné podstatné dôkazy, ktorými by žalobca vedel preukázať jej prepravu do skladových priestorov v Diakovciach. Správcovi dane neboli predložené ani iné doklady, ktoré sú spojené s nákupom tovaru takého charakteru, ako napr. záručné listy, certifikáty originality atď. Teda žalobca nepreukázal, že reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaného dodávateľskými spoločnosťami sa aj reálne uskutočnilo tak, ako to deklaroval na faktúrach. Žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, ktoré je primárnym predpokladom na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Správca dane správne konštatoval, že dôkazná núdza bola na strane žalobcu, kedy bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Nebol v daňovom konaní preukázaný ani pôvod, ani osud deklarovaného tovaru a teda išlo o formálnu transakciu bez materiálneho obsahu. Zistenia správcu dane boli potvrdené aj výsledkami šetrení v rámci MVI do Poľska a Rumunska.

11. Žalovaný riadne vyhodnotil dôkazný materiál, kedy zásada voľného hodnotenia dôkazov je tvorená na vnútornom presvedčení príslušného správneho orgánu, ktoré však nie je prejavom jeho ľubovôle alebo slobody, ale utvára sa prísne logicky na základe zákonov a iných právnych predpisov, pričom sa opiera o právne vedomosti, o všestranné, hlboké a logické zhodnotenie dôkazov a ich vzájomných súvislostí s prihliadnutím ku všetkým okolnostiam prípadu. Ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, žalobca pri týchto konkrétnych dodávateľoch na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou a teda v tomto prípade mal mať vedomosť, že pri vytvorení takéhoto reťazca prechádza do rizikového obchodu - pravda z aspektu legislatívnej úpravy DPH, kedy samotná existencia faktúry nezakladá automaticky právo na odpočítanie dane uvedenej na tejto faktúre.

12. Správny súd nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom naň kladené náležitosti a je riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného

13. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na nové konanie a zároveň priznal sťažovateľovi náhradu trov v rozsahu 100%.

14. Nesprávne právne posúdenie videl sťažovateľ v tom, že podľa jeho názoru žalovaný zaviedol správny súd s výpočtom dní, ktorý prezentoval žalovaný na str. 4 svojho vyjadrenia, a to, že daňová

kontrola trvala $880 - 475 = 305$ dní, teda neprekročila zákonnú jednoročnú lehotu 365 dní. Avšak uvedený výpočet je nesprávny, keďže správny výsledok je 405 dní, čo je viac ako 365 dní. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že žalovaný sám uviedol, vo vyjadrení z 18. septembra 2019, že lehota dodržaná nebola, napriek tomu správny súd v bode 58 rozsudku uviedol, že výsledná doba trvania nepresiahla zákonom stanovenú dĺžku jeden rok.

15. Sťažovateľ poukázaním na staršie rozhodnutia najvyššieho súdu, ako aj ústavného súdu, ktoré citoval v žalobe, namietal odklon správneho súdu od ustálenej judikatúry kasačného súdu. Zároveň poukázal aj na novšie rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 10Sžfk/56/2019, podľa ktorého, 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.

16. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol žalovaný, že rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a to aj pokiaľ ide o sťažovateľom namietaný bod 58, na ktorý žalovaný odkázal a uviedol, že správny súd pri posúdení lehoty na vykonanie daňovej kontroly vzal do úvahy všetky skutočnosti a dospel k záveru, že lehota bola dodržaná.

17. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

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

20. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/36/2019-300 zo dňa 27. októbra 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1024770260/2018 zo dňa 5. decembra 2018 a Daňového úradu Bratislava č. 101526816/2018 zo dňa 7. augusta 2018 ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a/ SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych

správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti.

22. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

23. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

24. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 3 ods. 6 prvá veta Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

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

27. Podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (písm. a/), zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly (písm. b/), poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou (písm. c/), predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia (písm. d/), predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (písm. e/), umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom (písm. f/), zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie (písm. g/), umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov (písm. h/).

28. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia

oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

29. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

30. Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 (písm. a/), doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 (písm. b/), alebo zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (písm. c/).

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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 (písm. a/), skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (písm. b/), vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (písm. c/).

32. Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 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 (ods. 2). 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 (ods. 3).

33. 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.

34. Podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

35. Podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

36. Podľa § 19 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 (ods. 1). Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (ods. 2).

37. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

38. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

39. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

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

41. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti rozsiahlo namietal nesprávne právne posúdenie veci z dôvodu, ktorý prezentoval aj v žalobe, a to, že správca dane nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a mal za to, že vo vyjadrení k žalobe zjavne žalovaný zaviedol správny súd, keď uviedol, že kontrola trvala 880 dní, po odrátaní prerušenia v trvaní 475 ide vo výsledku o 305 dní, čím zákonná lehota 365 dní nebola prekročená, avšak ako poukázal sťažovateľ, tento výpočet nie je správny, pretože po odrátaní 475 dní, je výsledný počet dní 405 a nie 305.

42. Kasačný súd k sťažnostnému bodu uvádza, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Kasačný súd má v predmetnej veci za to, že v danom prípade nedošlo k porušeniu zásady proporcionality, napr. že by správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu informácie po častiach, kedy by najmä v záujme efektívnosti bolo možné kumulovať poskytnutie informácií, do napr. dvoch žiadostí (pre dva členské štáty).

43. Kasačný súd považuje postup správneho orgánu za účelný efektívny a nevykázal prvok nadbytočnosti s tým, že by nebol zo strany správneho súdu zistený poznatok o neúmernom predlžovaní daňovej kontroly, ktorá by neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt.

44. V súvislosti s vyššie namietaným tiež dáva kasačný súd do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021, ECLI:EU:C:2021:786. Súdny dvor Európskej únie dal na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky odpoveď: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

45. Kasačný súd odkazuje na tento výklad nariadenia, ktorý považuje za záväzný z dôvodu príslušnej právomoci Súdneho dvora Európskej únie. Kasačný súd tým má za zodpovedanú argumentáciu sťažovateľa o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom, čo malo podľa neho spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly a jej výstupov kvôli jej nezákonnému prerušeniu.

46. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako správny súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný správny súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

47. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak správny súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

48. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správnym súdom za správne.

49. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

P o u č e n i e :

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