

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/41/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200499
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200499.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AGROTIM spol. s r.o., Komárovská 138, Zemplínska Nová Ves - Zemplínsky Klečenov, IČO: 36 213 683, právne zastúpený: JUDr. Ivom Babjak, advokát, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101026710/2019 zo dňa 02.05.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/69/2019-57 zo dňa 20. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

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 .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101026710/2019 zo dňa 02.05.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100203009/2019 zo dňa 16.01.2019, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 38 333,33 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že jeho úlohou bolo preveriť zákonnosť aplikácie hmotno-právnych ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného

skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatneného oslobodenia od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) z faktúr vystavených odberateľom Guerin Trade s.r.o. s poukazom na zistené skutočnosti pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2015, ako aj namiatané procesné pochybenia správcu dane.

3. K námietke žalobcu spočívajúcej v spochybňovaní zákonnosti existencie dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly správny súd uviedol, že je pravdou, že Daňový poriadok v § 46 ods. 8 hovorí o protokole, ktorý zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví, ale pokiaľ došlo ku kontrolovaniu zdaňovacích období po mesiacoch, tak ako je to v tomto prípade, správca dane môže vyhotoviť samostatný protokol z každého kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Názor žalobcu, že sa jednalo o jednu daňovú kontrolu, vo vzťahu ku ktorej môže byť vydaný len jeden protokol je preto mylný. Podľa názoru súdu správca dane zvolil tento postup z dôvodu hospodárnosti a prehľadnosti, aby uľahčil žalobcovi zorientovať sa v jeho poznatkoch, ktoré získal v priebehu daňovej kontroly. Z obidvoch protokolov je zrejmé, že sa líšia závermi správcu dane v nich obsiahnutými. Zatiaľ čo v protokole č. 101235310/2018 je špecifikované obdobie mesiacov zdaňovacieho obdobia, kde správca dane nezistil rozdiel dane z pridanej hodnoty, ktorú mal žalobca zaplatiť, tak v protokole č. 101235311/2018 (ďalej aj protokol) boli uvedené mesiace zdaňovacieho obdobia marec a október, kde tento rozdiel zistený bol, a preto spolu s doručením tohto protokolu správca dane vyzval žalobcu, aby sa k jeho zisteniam vyjadril, čím bola splnená podmienka definovaná v § 46 ods. 8, veta druhá Daňového poriadku. Ak žalobca namietal, že vyhotovením dvoch protokolov došlo v konaní k neodstrániteľnej vade, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia, správny súd nebolo zrejmé v čom konkrétne mohla táto situácia zákonnosť rozhodnutia správcu dane negatívne ovplyvniť.

4. Pokiaľ išlo o žalobcom namiatané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, správny súd bol toho názoru, že vzhľadom na to, že správca dane v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.06.2019 uviedol svoje presvedčenia o nesplnení zákonných podmienok na uznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a tým, že sa konateľ žalobcu v tej istej zápisnici zrozumiteľne vyjadril, že „bude vyvíjať snahu, aby správcovi dane v najbližšej dobe predložil dôkazy a doklady preukazujúce jeho tvrdenie“, bol naplnený zmysel snahy o odstránenie pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených bez toho, aby bolo potrebné príliš formalisticky použiť termíny „oznámiť“ pochybnosti žalobcu a „vyzvať“ ho na ich odstránenie. Z uvedenej zápisnice totiž jednoznačne vyplýva, že tieto pochybnosti mal žalobca v úmysle odstrániť.

5. S poukazom na ďalšie žalobcom namiatané skutočnosti súd dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016, ktorý je rozhodnutím zásadného právneho významu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR č. 7/2016 pod č. 60/2016.

6. K žalobcom namiatanému nedodržaniu lehoty na poskytnutie informácie podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 správny súd uviedol, že daňová kontrola u žalobcu bola vykonávaná od 07.12.2016 do 18.10.2017 a potom od 12.05.2018 do 27.06.2018, kedy boli žalobcovi doručené protokoly z daňovej kontroly, pričom tento úkon sa považuje za ukončenie daňovej kontroly (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku). Daňová kontrola bola od 19.10.2017 do 11.05.2018 prerušená z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) do Českej republiky. Spolu teda netrvala viac ako 365 dní, a preto neprekročila zákonom stanovenú lehotu jedného roka. Zaslanie žiadosti o poskytnutie informácie českej daňovej správe bolo opodstatneným dôvodom na prerušenie daňovej kontroly. Nedodržanie trojmesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o MVI podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 nemôže spôsobiť nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly a nemá vplyv ani na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v daňovom konaní. Správny súd preto uzavrel, že prerušenie daňovej kontroly vykazuje známky zákonnosti, a preto v danom prípade nedošlo k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

7. K hmotno-právnej stránke a k tvrdeniu žalobcu, že si splnil svoje dôkazné povinnosti a nedostatky na strane českého odberateľa mu nemôžu byť pripisované na ťarchu správny súd konštatoval, že deklarovanie uskutočnenia obchodov výlučne predložením formálnych dokladov nemôže samo o sebe slúžiť na uznanie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane, ale musí byť preukázané, že k uskutočneniu obchodov aj reálne došlo tak ako je to uvedené na predložených dokladoch. Rozhodujúci je preto faktický stav a nie stav formálne vykázaný. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplývalo, že správca dane preveroval skutočnosti uvedené na predložených faktúrach, a to aj v spolupráci so zahraničným (českým) správcom dane, pričom výsledkom tohto preverovania boli zistenia, na základe ktorých dospel k záveru, že uskutočnenie obchodov tak, ako to bolo deklarované predloženými formálnymi dokladmi nebolo bez pochybností preukázané. Odberateľ žalobcu - spoločnosť Guerin Trade, s.r.o., ktorý podľa potvrdení o prijatí tovaru v členskom štáte, na ktoré sa odvoláva žalobca, mal vykonať prepravu fakturovaného tovaru, nebol pre českého správcu dane na adrese sídla kontaktný, nijakým spôsobom s ním nespolupracoval, a preto nemohlo byť preukázané či fakturované poľnohospodárske stroje nadobudol, či vykonal alebo zabezpečil ich prepravu do miesta určenia - Hrušovany nad Jeviškou, ktoré uviedol odberateľ žalobcu vo svojich potvrdeniach a či sa preprava zrealizovala na účet odberateľa. Takisto sa českému správcovi dane nepodarilo skontaktovať ani s jediným spoločníkom konateľom spoločnosti Guerin Trade s.r.o., pánom Vladimírom Mišúrom. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní konanom dňa 02.10.2018, kde bol ako svedok vypočutý pán Milan Havránek, konateľ spoločnosti Guerin Trade, s.r.o. v období od 03.11.2014 do 06.04.2016 vyplývajú jeho tvrdenia, ktoré sú v rozpore so skôr uvádzanými skutočnosťami. Konkrétny údaj vyplývajúci z potvrdenia o prijatí tovaru, že prepravu vykonala spoločnosť Guerin Trade, s.r.o. je v rozpore s tvrdením pána Havránka, podľa ktorého táto spoločnosť prepravu len zabezpečila, nie však vykonala. Podľa ďalšieho vyjadrenia pána Havránka mala preprava zo Slovenska do Česka skončiť v Hornej Bečve a nie v Hrušanoch nad Jevišovkou ako to bolo uvedené na potvrdeniach o prijatí tovaru. Na uvedenom ústnom pojednávaní pán Havránek k svojmu vyjadreniu vyplývajúcejmu z písomného prehlásenia zo dňa 25.06.2018 o tom, že preprava začala v obci Kľušov a skončila v Hrušovanech pod Jevišovkou povedal, že sa pomýlil. Uvedený priebeh udalostí nemohol správca dane preveriť ani u pána V., ktorý mal podľa pána Havránka na základe ústnej dohody s ním uzavretej a za odmenu 600 eur za každú cestu fakturovaný tovar premiestniť do miesta určenia, nakoľko tento zomrel. Dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi.

8. Záverom poukázal na rozsudok sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018, publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. 39/2018, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/19/2019 bod 120, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, ako aj na rozsudky Nejvyššího správniho soudu č. 9Afs/60/2012-44, 2Afs/24/2007-I 19.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

10. Sťažovateľ argumentoval rozsudkom Súdneho dvora vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona Kft, v ktorom Súdny dvor podal všeobecne záväzný výklad článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES vo veci obdobnej. V konkrétnom prípade kupujúci Guerin Trade, s.r.o. nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník už na území Slovenska. Zároveň sa zaviazal prepraviť tovar do Českej republiky. To znamená, že žalobca predložením potvrdenia podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH v platnom znení k daňovej kontrole splnil si svoje dôkazné povinnosti a nedostatky na strane českého odberateľa nemôžu mu byť pripisované na ťarchu a šetrenie českej finančnej správy je pre výsledok daňovej kontroly v súvislosti s oslobodením dodania tovaru do Českej republiky právne nepodstatné. Podľa názoru

sťažovateľa v danom prípade bolo povinnosťou správcu dane zaťažiť daňou z pridanej hodnoty odberateľa spoločnosť Guerin Trade, s.r.o. Správny súd tým, že nereagoval na túto argumentáciu citovaným rozsudkom Súdneho dvora a ani k nemu nezaujal žiadne stanovisko, bolo podľa porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces.

11. Sťažovateľ nepovažoval za správne právne posúdenie otázky vyhotovenia dvoch protokolov, pretože krajský súd svoj názor nepodporil žiadnym právnym predpisom. Sťažovateľ aj v konaní pred kasačným súdom tvrdí, že z § 46 ods. 8 Daňového poriadku explicitne vyplýva, že zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol a nie protokoly.

12. Rovnako nesúhlasil s posúdením námietky týkajúcej sa nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu prekročenia lehoty stanovenej v článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 pre MVI. V tejto súvislosti odkázal na rozsudok sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019. Sťažovateľ považoval rozhodnutie krajského súdu za predčasné, pretože neprerušil konanie až do rozhodnutia o prejudiciálnej otázke, ktorú podal Najvyšší súd uznesením sp. zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 05.03.2020, v ktorej požiadal o výklad plynutia lehôt stanovených v Nariadení Rady č. 904/2010 a ich vplyv na dĺžku daňovej kontroly, ktorú upravuje vnútroštátny právny predpis.

13. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nerozlišuje medzi povinnosťou správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu realizovať jeho právo uvedené v § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a povinnosťami správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Na to, aby kontrolovaný daňový subjekt mohol realizovať svoje právo uvedené v § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, t.j. právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, musí byť zo zistenými skutočnosťami zo strany správcu dane oboznámený. K tomuto oboznámeniu so zistenými skutočnosťami poslúžila správcovi dane zápisnica č. 101197025/2018 zo dňa 20.06.2018. Po prečítaní vopred pripravenej zápisnice konateľ žalobcu skonštatoval, že sú to pre neho nové informácie, trval na tom, že obchod bol legálne zrealizovaný a že odberateľ si stroje prevzal v sídle žalobcu s tým, že ich prepraví do Českej republiky. Zároveň sa zaviazal predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pričom správca dane mu na splnenie tejto povinnosti stanovil lehotu kratšiu, ako to ustanovuje § 27 ods. 2, druhá veta Daňového poriadku. Tým došlo k znemožneniu realizácie práva kontrolovaného daňového subjektu uvedeného v ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, pretože kontrolovaný daňový subjekt mal v danom prípade zákonné právo aj v posledný deň zákonnej lehoty, t.j. dňa 28.06.2018 vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a navrhnúť, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole. Túto žalobnú námietku ponechal správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku bez povšimnutia. Správca dane preukázateľne neoznámil svoje pochybnosti o realizovanom obchode s odberateľom Guerin Trade, s.r.o. a ani nevyzval žalobcu, aby tento nejasnosti, ktoré správca dane v priebehu daňovej kontroly nadobudol, vysvetlil, resp. aby pravdivosť údajov riadne preukázal. Nesplnenie tejto zákonnej povinnosti správcu dane, ktorá sa viaže výlučne k priebehu daňovej kontroly, spôsobuje nezákonnosť a nezákonným sa stáva po takto vykonanej daňovej kontrole aj vyrubovacie konanie, čo má za následok nezákonné rozhodnutie o vyrubení dane či určení jej rozdielu.

14. Záverom namietal aplikáciu judikátu 6Sžfk/30/2017 krajským súdom, pretože v konkrétnom prípade existencia tovaru bola.

15. Žalovaný vo vyjadrení k podanej kasačnej sťažnosti navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú a zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí ako aj v stanovisku k žalobe.

III.

Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 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.

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/69/2019-57 zo dňa 20. mája 2021, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101026710/2019 zo dňa 02.05.2019 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100203009/2019 zo dňa 16.01.2019. Správca dane v uvedenom rozhodnutí podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 38 333,33 eura za zdaňovacie obdobie október 2015.

18. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2015, ktorá začala dňa 07.12.2016 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 104294826/2016 zo dňa 14.11.2016. V období od 17.10.2017 do 11.05.2018 bola preušená z dôvodu MVI. Daňová kontrola bola ukončená dňa 27.06.2018 dorúčením Protokolu č. 101235311/2018 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Obsahom tohto protokolu boli zistenia, výsledkom ktorých bol správcom dane vyčíslený rozdiel na dani za zdaňovacie obdobia marec v sume 41 666,67 eura a október 2015 v sume 38 333,33 eura. Obsahom administratívneho spisu je aj Protokol č. 101235310/2018 zo dňa 27.06.2015, týkajúci sa zvyšných desiatich mesiacov roka 2015, kde správca dane nezistil rozdiel dane z pridanej hodnoty.

19. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bolo zistené porušenie ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané splnenie podmienok pre oslobodenie od dane z deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru - poľnohospodárskych strojov spolu v sume 230 000 eur českému odberateľovi Guerin Trade, s.r.o., Husinecká 903/10, Praha, Česká republika, IČ DPH: CZ02213311, na základe piatich faktúr zo dňa 16.10.2015, a to č. 2015060056 v sume 62 000 eur za dodanie traktora CLAAS ARION 530 CIS; č. 2015060057 v sume 48 000 eur za dodanie traktora CLAAS ARION 530 CIS; č. 2015060058 v sume 76 000 eur za dodanie teleskopického nakladača CLAAS SCORPION 7030-40, lopata na ľahké hmoty; č. 2015060059 v sume 22 000 eur za dodanie lisu na okrúhle balíky ROLLANT 340 RF a č. 2015060060 v sume 22 000 eur za dodanie lisu na okrúhle balíky ROLLANT 340 RP.

20. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v zhode s prvostupňovým orgánom mal za to, že správca dane oprávnené spochybnil uskutočnenie prepravy z tuzemska do Českej republiky tak, ako to deklaroval sťažovateľ. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd zhrnul v bodoch 2 až 12 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

21. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú 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.

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

23. 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 vykázat' 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 vykázat' 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.

24. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

25. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

26. 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.

27. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

28. Podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

29. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku,

ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

30. Sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť z dôvodu, že mu krajský súd pri rozhodovaní nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a taktiež vec nesprávne právne posúdil. Dôvody kasačnej sťažnosti boli upriamené na nedostatočné vysporiadanie sa so žalobnými námietkami, nesprávne právne posúdenie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane, nezákonnosť dĺžky daňovej kontroly a na nevysporiadanie sa s procesnými pochybeniami.

31. K aplikácii rozsudku Súdneho dvora vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona Kft. na predmetný prípad kasačný súd uvádza, že správny súd v odôvodnení rozsudku v bode 79 dodal, že správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkmi konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania s odkazom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, Ústavného súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, týkajúcej sa požiadaviek riadneho odôvodnenia rozsudku súdu (napr. Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, García Ruiz c. Španielsko z 21. januára 1999, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky z 22. októbra 2015 sp. zn. II. ÚS 675/2014-40, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 3. júla 2003 sp. zn. IV. ÚS 115/03-14, prípadne sp. zn. IV. ÚS 112/05, alebo sp. zn. I. ÚS 117/05, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Asan/3/2019 zo dňa 29. januára 2020). Podľa názoru kasačného súdu by vysporiadanie sa s uvedeným rozsudkom Súdneho dvora nezmenilo právne posúdenie danej veci, nakoľko podstatou odôvodnenia rozsudku krajského súdu bolo nepreukázanie uskutočnenia prepravy tovaru do Českej republiky hodnoverným spôsobom (viď bod 75 odôvodnenia rozsudku). Sťažovateľ v zmysle uvedeného judikátu Súdneho dvora má za to, že zamietnutie nároku na oslobodenie od dane je podmienené povinnosťou daňových orgánov preukázať objektívne skutočnosti, že si daňový subjekt uplatňujúci si nárok na oslobodenie od dane nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu. V predmetnej veci ale nemožno tvrdiť, že sťažovateľ si riadne splnil všetky svoje povinnosti v oblasti dokazovania, pretože miesto a adresa začatia prepravy neboli potvrdené, nebolo preukázané, kto a ako prepravil stroje od dodávateľa (sťažovateľa) na miesto, kde preprava mala začať, neboli predložené žiadne doklady preukazujúce, že stroje po prevzatí od dodávateľa boli prepravené na iné miesto, z ktorého mali byť ďalej prepravené do Českej republiky, údaje na predložených potvrdeniach o prijatí tovaru boli sporné, pretože tvrdenie o tom, že prepravu vykonala spoločnosť Guerin Trade, s.r.o. nezodpovedalo skutočnosti, keďže podľa tvrdení bývalého konateľa spoločnosti Guerin Trade, s.r.o. táto spoločnosť prepravu len zabezpečila, nie vykonala, rovnako preprava zo Slovenska do Česka mala podľa vyjadrení konateľa spoločnosti Guerin Trade, s.r.o. skončiť v Hornej Bečve, nie v Hrušovanech pod Jevišovkou, ako to bolo uvedené na potvrdeniach o prijatí tovaru, bývalý konateľ spoločnosti Guerin Trade, s.r.o. čestne prehlásil (písomné prehlásenie zo dňa 25.06.2018), že preprava začala v obci Kľušov a skončila v Hrušovanech pod Jevišovkou. Kasačný súd dodáva, že pre právne posúdenie veci je rozhodujúci faktický stav a nie stav formálne vykázaný.

32. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa vyhotovenia 2 protokolov z jednej daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že o výsledkoch daňovej kontroly sa spravidla vyhotovuje protokol a vyrubovacie konanie ako druh daňového konania začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Protokol sa doručuje daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole alebo bez výzvy. Správca dane je povinný protokol doručiť daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v prípade, ak na základe zistení vykonanom daňovou kontrolou je rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa hmotnoprávnych daňových predpisov zaplatiť alebo vykázať, alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa hmotno-právnych daňových predpisov. Vo výzve je správca dane povinný určiť aj lehotu, v ktorej sa má daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, pričom ak je to

možné, daňový subjekt v tejto lehote predloží aj listinné dôkazy. Lehota na vyjadrenie a označenie, resp. predloženie dôkazov nesmie byť kratšia ako 15 pracovných dní od doručenia výzvy.

33. V druhom prípade správca dane teda doručuje daňovému subjektu protokol bez výzvy, ak sa daňovou kontrolou nezistí žiadny rozpor v tom, akú sumu mal kontrolovaný daňový subjekt podľa hmotnoprávných daňových zákonov zaplatiť alebo vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa hmotnoprávných daňových zákonov a skutočným stavom, t.j. tým, akú sumu daňový subjekt zaplatil, vykázal alebo na akú sumu si daňový subjekt uplatnil nárok. Na základe protokolu, ktorý sa zasiela bez výzvy, nedochádza k začatiu daňového (vyrubovacieho) konania.

34. Kasačný súd uvádza, že nie je možné vychádzať z doslovného gramatického výkladu citovaného ustanovenia § 46 ods. 8, podľa ktorého z daňovej kontroly sa vyhotoví „protokol“. V danom prípade boli rozdelené výsledky 1 daňovej kontroly do dvoch protokolov na základe zistenia rozdielu dane a nezistenia rozdielu dane, čo možno považovať za účelné aj prehľadné z hľadiska doručovania následnej výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v iba v protokole, v ktorom bolo popísané porušenie zákona o DPH. Kasačný súd preto nevzhladol dôvod nezákonnosti daňovej kontroly spočívajúcej vo vyhotovení dvoch protokolov.

35. K sťažnostnému bodu nedodržania lehôt pri MVI kasačný súd nekonštatuje nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu prekročenia zákonnej dĺžky jej trvania a poukazuje na individuálne okolnosti prípadu obsiahnuté v bode 73 odôvodnenia krajského súdu, s ktorými sa stotožňuje. Kasačný súd v tejto súvislosti tiež dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. z 30.09.2021. 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Kasačný súd odkazuje na tento výklad nariadenia, ktorý považuje za záväzný z dôvodu príslušnej právomoci Súdneho dvora. 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.

36. K námietke porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku správcom dane kasačný súd uvádza, že ani túto námietku nevzhladol ako dôvodnú, pretože zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101197025/2018 zo dňa 20.06.2019 nevyplýva nesúhlas sťažovateľa s dohodnutým termínom na predloženie dôkazov. Taktiež nie je pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že krajský súd sa tejto námietke nevenoval, pretože ju rozoberá v bode 71.

37. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší správny súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania príslúcha 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.

39. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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