

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 4Sfk/46/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7018200952  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200952.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): STEEL MAXX, s.r.o., Štós 209, 044 26 Štós, IČO: 44 643 322, právne zastúpený: Advokátska kancelária MARCEL BIZNÁR, s.r.o., Bajkalská 31, 821 05 Bratislava, IČO: 36 868 221, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 486176/2018 zo dňa 24.08.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/82/2018-75 zo dňa 28.novembra 2019, takto

### r o z h o d o l :

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

II. Účastníkom konania sa právo 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 krajským súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo: 486176/2018 zo dňa 24.08.2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 20372976/2015 zo dňa 15.06.2015 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), 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 18 816,95 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013.

2. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) na odpočítanie dane z predmetných obchodov, ani

zákoných podmienok uvedených v § 43 zákona o DPH v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním betonárskej ocele zo Slovenska do Českej republiky.

3. V odôvodnení správny súd uviedol, že žalobca v prvom rade vyslovil nesúhlas so skutkovými zisteniami správcu dane. V súvislosti s obchodmi však žiadne žalobné námietky nevzniesol k zisteniam správcu dane, že pre českú spoločnosť MIRO TRADE s.r.o. v rámci deklarovaných trojstranných obchodov PZM VIMEX S.A. - STEEL MAXX, s.r.o. - MIRO TRADE s.r.o. sa nejedná o trojstranný obchod, pretože neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 platného zákona o dani z pridanej hodnoty. V danom prípade nebolo jednoznačne preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený priamo k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu. Na základe doložených CMR dokladov bol zistený pohyb vozidiel, ale kde skutočne preprava tovaru skončila,

nie je preukázané. Nebol preukázaný príjem tovaru prepraveného z Poľska do Čiech druhým odberateľom - na predložených CMR dokladoch je ako príjemca tovaru uvedený daňový subjekt STEEL MAXX s.r.o. a M. Pechar - Pechar Trans (nebola preukázaná existencia plnej moci, poverenia, či iného dokladu, na základe ktorej by uvedené subjekty boli splnomocnené/oprávnené na prevzatie tovaru za spoločnosť MIRO TRADE s.r.o., pričom ani predložené dodacie listy medzi spoločnosťami STEEL MAXX, s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o., ani potvrdenia o prijatí tovaru s pečiatkami uvedených subjektov, nemožno považovať za preukázané dodávky tovaru druhému odberateľovi v rámci trojstranných obchodov). Ďalej mal správca dane za to, že bolo (správne: nebolo - pozn. kasačného súdu) preukázané, že druhý odberateľ použil identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila a že bol osobou povinnou platiť daň. Naopak správca dane tieto skutočnosti preveroval a zistil formou zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, pričom ani v jednom prípade nebolo možné potvrdiť obchodovanie podľa jednotlivých faktúr a doložených dokladov o preprave a potvrdiť skončenie prepravy, a to, že druhý odberateľ bol osobou povinnou platiť daň; nebolo možné vykonať kontrolu, spoločnosť je nekontaktná. Žalobca nezvrátil tieto zistenia žiadnou argumentáciou.

4. K námietke žalobcu ohľadom dĺžky daňovej kontroly správny súd poukázal na ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane prerušiť daňové konanie, ak je to potrebné na získanie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Týmto osobitným predpisom je aj Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti DPH (ďalej aj ako „Nariadenie“). Konštatoval, že z uvedeného nesporne vyplýva, že ide o legitímny spôsob prerušenia daňového konania - výkonu daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Ak dôjde k prerušeniu daňového konania, po dobu tohto prerušenia správca dane úkony v danej veci nevykonáva. Počas prerušenia daňového konania neplynú ani lehoty podľa Daňového poriadku, t.j. ani lehota na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V súvislosti s možnosťou správcu dane prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu začatia konania v oblasti medzinárodnej výmeny informácií správny súd súladne so žalovaným poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 28.02.2013 č. k. IV.ÚS 116/2013-111. Správny súd sa nestotožnil s výkladom slovného spojenia „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ v ust. § 61 ods. 4 Daňového poriadku („správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v ods. 2“). Nie je správny názor žalobcu, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií (čl. 7 Smernice Rady 2011/16/EÚ). Dôvodom prerušenia daňovej kontroly u žalobcu bola žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré správca dane nevyhnutne potreboval v záujme najúplnejšieho zistenia skutkového stavu. Posledná odpoveď na žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola doručená správcovi dane dňa 25.05.2015. Až týmto dňom došlo k pominutiu dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola, naopak prerušená. Pred obdržaním odpovede na žiadosť o MVI správca dane nemohol pokračovať v daňovej kontrole. Objektívne nemohol ovplyvniť lehotu, v ktorej daňové orgány Českej daňovej správy vybavili žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Existencia trojstranných obchodov bola vylúčená na žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, ktorými preveroval spoločnosti PZM VIMEX S.A. a FISTR TRADE s.r.o. Z odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu

informácií (č.j. 9801403/5/925027/2014 zo dňa 27.05.2014) vyplynulo, že „...spoločnosť PZM VIMEX S.A. v januári 2013 vystavila faktúry o predaji daňovému subjektu STEEL MAXX, s.r.o., faktúry zaevidované v účtovníctve poľskej spoločnosti, zahrnuté v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty ako intrakomunitárne dodanie tovaru, naloženého v Poľsku, vyloženého v Českej republike (skladové priestory spoločnosti Pechar Trans v Ostrave). Dodávateľ poľskej spoločnosti nebol identifikovaný. Z odpovede českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č.j. 9801403/5/925412/2014 zo dňa 27.05.2014) vyplynulo, že spoločnosť FESTR TRADE s.r.o. predložila odberateľské faktúry pre STEEL MAXX, s.r.o., ktorá nakúpila plechy od českých spoločností ArcelorMittal Distribution Czech republic s.r.o. a ALPEKO Plus s.r.o., odberateľom v rámci trojstranných obchodov boli poľské spoločnosti TRANS-FER Sp. Z o.o. (v 2 prípadoch realizovala sama prepravu - t. z., neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods. 1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z.z.), ARDOR SP. Z.o.o. a SPEED TANK Sp. Z o.o. Česká spoločnosť nezabezpečovala, ani neuhrádzala prepravu, preto

nie je známe, kde bol tovar vykladaný a spoločnosti TRANS-FER Sp. Z o.o., prepravu zabezpečovali poľské subjekty K. Pacholik (nekontaktný daňový subjekt), PHPU MATPOL B. Wylezyk (preprava potvrdená). Žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií sa preverovalo, kde bol tovar naložený, kde bol tovar vyložený, kto znášal náklady za prepravu, kto objednával prepravu (dodávateľ alebo odberateľ), či odberateľské spoločnosti MIRO TRADE s.r.o., TRANS-FER Sp. Z o.o., SPEED TANK Sp. Z o.o. a ARDOR SP. Z.o.o. priznali nadobudnutie betonárskej ocele v objemoch, ktoré sú uvedené na preverovaných faktúrach - či sa v mesiaci január 2013 uskutočnil trojstranný obchod, či boli splnené podmienky trojstranného obchodu a komu bol tento tovar od STEEL MAXX, s.r.o. následne predaný. Z odpovede českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č.j. 9801403/5/925477/2014 zo dňa 27.05.2014) vyplynulo, že spoločnosť MIRO TRADE s.r.o. v daňovom priznaní nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, neboli predložené žiadne doklady, a teda neboli potvrdené tieto obchody. Z odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č.j. 9801403/5/925504/2014 zo dňa 05.06.2014) vyplynulo, že spoločnosť TRANS-FER Sp. Z o.o. nespolupracuje so správcom dane, nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, a teda nebolo možné preveriť tieto obchody. Z odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č.j. 9801403/5/925578/2014 zo dňa 05.06.2014) vyplynulo, že na základe údajov z obchodného registra, spoločnosť SPEED TANK Sp. z o.o. zmenila svoj názov a sídlo - od 26.06.2014 je sídlom spoločnosti „TRUST TANK“ Sp. z o.o., Lomianki, 05 - 092 ul. Kolejowa 13. Spoločnosť podávala nekompletné daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, preto jej bola zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty. Spoločnosť bola v septembri 2013 predaná, jediným spoločníkom spoločnosti je: Stowarzyszenie Wspierania Inicjatyw Gospodarczych Zakładów Osób Niepełnosprawnych "REHAWIG". Spoločnosť zastupuje Piotr Lukaszczyk - predseda predstavenstva. Zástupca /splnomocnenec/ je Leszek Szlachcic (narodený v r. 1934), ktorý je nevidomý, nepreberá predvolania, Piotr Lukaszczyk predložil vysvetlenie, že od 31.07.2013, nemá k dispozícii účtovné doklady spoločnosti. O obchodných aktivitách Poľská finančná správa preverila doklady k preprave, ktorú mali vykonať poľské subjekty S. Jakalski a PHPU MATPOL Beata Wylezyk a zistila,

že 1, S. Jakalski neposkytol prepravné služby pre spoločnosť FESTR TRADE s.r.o. (prvý dodávateľ), prepravu si objednala slovenská spoločnosť X point s.r.o. Tovar bol naložený v Ostrave a vyložený u poľskej spoločnosti SPEED TANK Sp. Z o.o. a tiež v skladových priestoroch spoločnosti Ecrú (Poľsko). 2, Prepravca PHPU MATPOL B. Wylezyk potvrdil dodanie prepravných služieb pre spoločnosť X point s.r.o. a pre spoločnosť SPEED TANK Sp. Z o.o. na trase Ostrava - Jaworzno“ (v tomto prípade neboli splnené podmienky trojstranného obchodu podľa § 45 ods.1 písm. d) zákona č. 222/2004 Z. z.). Na základe uvedeného preverovania poľskej finančnej správy u deklarovaneho druhého odberateľa, u ktorého sa nepreukázalo prijatie tovaru v rámci trojstranných obchodov, neboli potvrdené tieto obchody. Z odpovede poľskej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (č.j. 9801403/5/925546/2014 zo dňa 05.06.2014) vyplynulo, že spoločnosť ARDOR SP. Z.o.o. sa nenachádza na adrese sídla, nevykonávala podnikateľskú činnosť bola zrušená k 01.02.2013, zrušená registrácia na dani z pridanej hodnoty od 28.03.2013. V oznámení o registrácii spoločnosť uviedla ako hlavnú podnikateľskú činnosť veľkoobchod s kovmi a kovovými rudami, ale nemala žiadne technické možnosti/kapacity na vykonávanie takejto činnosti. Preverovaná spoločnosť ARDOR SP. Z.o.o. deklarovala v daňovom priznaní k DPH tuzemský predaj (spoločnosti CENREX Sp. Z.o.o.,

ktorá fakturovala tovar slovenskej spoločnosti H7 s.r.o.) v nižšej hodnote, ako bola deklarovaná pri nadobudnutí/nákupе tovaru z iného členského štátu EÚ. Uviedol, že podstata trojstranného obchodu spočíva v uplatnení zjednodušeného postupu zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi osobami, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch u dodania toho istého tovaru. V danom prípade medzi tromi osobami identifikovanými pre daň, neboli splnené zákonom stanovené podmienky, ktoré by oprávňovali obchod posúdiť ako trojstranný obchod.

5. Podľa správneho súdu bolo nesporné, že daňová kontrola u žalobcu začala 17.06.2013, bola prerušená dňa 04.03.2014, t.j. po ôsmich mesiacoch a 17 dňoch jej výkonu. V daňovej kontrole správca dane pokračoval dňa 26.05.2015 a ukončil ju dňom 24.08.2015 (išlo o časové obdobie dvoch mesiacov a 17 dní). Sumárne doba trvania daňovej kontroly nepresiahla s vylúčením doby prerušenia jej výkonu zákonnú lehotu jedného roka. Pokiaľ žalobca poukázal na iné rozhodnutia súdov v súvislosti s prerušením daňovej kontroly a doby jej výkonu, správny súd naopak považoval stanovisko žalovaného o dĺžke kontroly vo vzťahu k jeho záverom za správne.

6. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že výklad slovného spojenia „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku ako ho poskytol v žalobe akceptoval aj Krajský súd v Košiciach v rozsudku č. k. 6S/106/2015-58 zo dňa 15.12.2016. K tomu uviedol, že nešlo o právny názor Krajského súdu v Košiciach, ale o konštatované tvrdenie žalobcu.

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku, podľa ktorej správca dane kúskovaním žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií spôsobil prietahy v daňovej kontrole a preto tento postup správcu dane je potrebné považovať za neúčelné, neodôvodnené a neefektívne konanie správcu dane. Skutočnosť, že správca dane v priebehu troch pracovných dní vyhotovil tri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a nevyhotovil iba jednu žiadosť, nemôže mať za následok neúmerné predlžovanie daňovej kontroly. V daňovom konaní zisťované deklarované trojstranné obchody neboli preukázané ako naplnené ani v jednom prípade, čo bolo zistené práve medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorých správca dane obchody preklasifikoval: 1. v prípade dodávok do Poľska nedošlo k splneniu podmienky ustanovenej v § 45 ods. 1 písm. d) zákona o DPH, t.j., aby tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet, a teda prvá dodávka bola posúdená ako nadobudnutie tovaru na území Českej republiky bez prepravy s jeho následným dodaním do Poľska s prepravou (miestom zdanenia je Česká republika a zároveň povinnosť daňového subjektu STEEL MAXX, s.r.o. zaregistrovať sa pre účely DPH v Českej republike) 2. v prípade dodávok do Českej republiky bolo preukázané, že daňový subjekt STEEL MAXX, s.r.o. nadobudol tovar v Českej republike, pričom uviedol IČ DPH pridelené v SR. Poukazujúc na § 17 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého: „ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý“. Žalobca z toho vyplývajúce nepreukázal, že nadobudnutie pri dodávkach tovaru z Poľskej republiky bolo predmetom dane v Českej republike, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je tuzemsko. Preto v prípade uvedených dodávok nevzniká právo na odpočítanie dane (napr. rozsudok ESD v spojených veciach C-536/08 a C-539/08 - zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pod odseku posledného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva), a preto uvedené preklasifikovanie dodávok deklarovaných ako trojstranný obchod nemá vplyv na odpočítanie dane v tuzemsku a na príslušné riadky daňového priznania.

8. K námietke, podľa ktorej je rozhodnutie žalovaného nezákonné s poukazom na využitie protokolu z daňovej kontroly o daňovej kontrole spol. TWISTER, s.r.o. správny súd uviedol, že rozsah vykonaného dokazovania bol dostatočným pre závery správcu dane i žalovaného i .bez uvedeného protokolu, ktorý len dotvára fiktívnosť uplatnených daňových nárokov žalobcu.

9. O trovách konania správny súd rozhodol s prihliadnutím na ustanovenie § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal úspech v konaní, nepriznal ich náhradu. Žalovanému takisto náhradu trov konania nepriznal, keďže v danom prípade neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP.

## II.

Kasačná sťažnosť sťažovateľa, vyjadrenie žalovaného

10. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

11. Sťažovateľ namietal konkrétne porušenia zákona zo strany správcu dane a žalovaného. Zistenia žalovaného a správcu dane sa týkali podľa sťažovateľa prevažne len tretích subjektov, ktorých plnenie povinností nemohol sťažovateľ ovplyvniť. Z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že sťažovateľ tovar riadne nadobudol, zaplatil bezhotovostným prevodom a následne tovar dodal svojim odberateľom.

12. Krajský súd sa podľa jeho názoru nevysporiadal so všetkými skutočnosťami, ktoré v žalobe uviedol. Ohradil sa voči hodnoteniu dôkazov krajským súdom, ktoré bolo podľa neho účelové, keď krajský súd mal ignorovať skutočnosti a dôkazy v jeho prospech a naopak údajne vyzdvihoval skutočnosti, ktoré sú v neprospech sťažovateľa. Poukázal na to, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých daňový subjekt nevie alebo nemôže vedieť.

13. Pokiaľ išlo o nesprávne právne posúdenie veci, sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne vyhodnotil podmienky na priznanie práva na oslobodenie od dane a odpočet dane podľa ustanovenia § 43, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 Daňového poriadku, keď dospel k záveru, že u sťažovateľa neboli splnené tieto zákonné podmienky. Mal za to, že v priebehu daňovej kontroly predložil dôkazy, ktoré uskutočnenie zdaniteľných plnení preukazujú. Poukázal na skutočnosť, že ku každej dodávke boli predložené CMR listy a akcentoval aj právnu povahu CMR listov, ktoré sú v zmysle Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) č. 11/1975 Zb. vierohodným dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy.

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

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

uznesenia Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/2/2016 zo dňa 20.07.2017, ako aj z rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/32/2014 zo dňa 18.05.2015. Podľa sťažovateľa malo vyššie uvedené procesné pochybenie za následok nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly ako nezákonného dôkazu, následkom čoho sú i meritorne rozhodnutia finančných orgánov nezákonné. V tejto súvislosti citoval Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, podľa ktorého nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly dochádza k porušeniu zásady primeranosti a zákonnosti pri správe daní.

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

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

17. Prejednávaná vec bola dňa 15.10.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom (technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky) pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sžfk/61/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vec vrátil krajskému súdu na odstránenie nedostatkov a po opätovnom predložení veci kasačnému súdu o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod novou spisovou značkou 4Sfk/46/2021.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti 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](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

19. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/82/2018-75 zo dňa 28. novembra 2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo: 486176/2018 zo dňa 24.08.2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 20372976/2015 zo dňa 15.06.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 18 816,95 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013.

20. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal vykonávať daňovú kontrolu u sťažovateľa dňa 17.06.2013, predmetom ktorej bola DPH za zdaňovacie obdobie január 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 269911/2015 zo dňa 14.04.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole doručený sťažovateľovi dňa 28.04.2015. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou preveroval dodávky tovaru - ocele a plechov, ktoré sťažovateľ v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 deklaroval ako trojstranné obchody a zistil, že STEEL MAXX, s.r.o. deklaroval nadobudnutie tovaru ako prvý odberateľ v celkovej sume 201 272,30 eura od poľskej spoločnosti PZM VIMEX S.A. (v hodnote 94 084,77 eura) a od českej spoločnosti FESTR TRADE s.r.o. (v hodnote 107 187,53 eur). STEEL MAXX, s.r.o.

deklaroval dodanie tovaru druhým odberateľom v celkovej hodnote 223 348,53 eura, a to českej spoločnosti MIRO TRADE s.r.o. (v hodnote 114 273,34 eura) a poľskými spoločnosťami TRANS-FER Sp. Z.o.o. (v hodnote 37 550,96 eura), SPEED TANK Sp. Z o.o. (v hodnote 35 993,25 eur) a ARDOR SP. Z.o.o. (v hodnote 35 530,98 eura). Z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že v preverovaných prípadoch sa nejedná o trojstranné obchody, pretože neboli splnené podmienky podľa § 45 zákona o DPH.

#### IV.

##### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

21. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

22. Správne sudy 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

23. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

24. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

25. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

26. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa ods. 8.

27. 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.

28. Podľa § 61 ods. 1 až 6 Daňového poriadku

(1) správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnu účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

(3) Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými

prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

(4) Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

(5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

(6) Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom

29. Podľa § 17 ods. 4 zákona o DPH miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu pri trojstrannom obchode je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi, ak sú splnené nasledovné podmienky: a) prvý odberateľ preukáže, že tovar nadobudol na účely následného dodania tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a druhý odberateľ je osobou identifikovanou pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a je osobou povinnou platiť daň, b) prvý odberateľ splní povinnosť uviesť následné dodanie tovaru v súhrnnom výkaze podľa § 80 zákona o dani z pridanej hodnoty, c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a d) odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutoční podľa § 45 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty, teda tovar je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu.

30. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

31. Podľa § 43 ods.1, 5 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.

(5) Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

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

32. Podľa § 45 zákona o DPH trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak: a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu, b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet, e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou



podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

35. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

36. Kasačný súd zistil, že obdobné kasačné námietky sťažovateľa vo veci rovnakých účastníkov konania posudzoval senát 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v kasačnom konaní v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/14/2021 zo dňa 19.10.2022, ako aj sp. zn. 2Sžfk/35/2019 zo dňa 28.06.2022. Kasačný súd v týchto veciach kasačnú sťažnosť zamietol. Predmetné zistenia a závery v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2019 sú aplikovateľné aj na túto vec, preto na časť odôvodnenia postupom podľa § 464 SSP odkazuje:

„Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach a po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu nezistil dôvody na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré tak vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

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

Hlavnou podstatou kasačných bodov sťažovateľa je namietaná dĺžka daňovej kontroly pri prerušení daňového konania z dôvodu žiadosti o MVI, pričom subsidiárne sťažovateľ namietal aj rozsah svojho dôkazného bremena.

V súvislosti s namietanou nezákonnosťou prerušenia daňovej kontroly krajský súd správne posúdil a aj sa dostatočne vysporiadal s podstatnými tvrdeniami sťažovateľa, keď konštatoval, že v predmetnej veci sa jednalo o získanie informácie podľa Nariadenia ako osobitného predpisu, teda že boli splnené predpoklady podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku (bod 44. odôvodnenia napadnutého rozsudku)[pozn. kasačného súdu - v predmetnej veci bod 71. odôvodnenia]. Zároveň sa krajský súd rovnako dostatočne a správne zaoberal okamihom, kedy pominuli dôvody tohto prerušenia (bod 45. odôvodnenia napadnutého rozsudku). Rovnako sa krajský súd vysporiadal so žalobcom namietanými rozhodnutiami Krajského súdu v Trnave, keď okrem iného poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR - č. k. IV. ÚS 116/2013-111.

Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu teda vyplýva vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení zákonnosti prerušenia daňovej kontroly. V zmysle ustálenej súdnej praxe, správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, príp. dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti názorov a záverov súdu (II. ÚS 134/09,

I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016).

Sťažovateľ subsumoval ním namietané okolnosti aj pod ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h/ SSP (t.j. odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu). Samotná kasačná sťažnosť však konkrétne poukazuje na rozhodnutia Krajského súdu v Trnave a neobsahuje žiadne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, príp. Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, od ktorého (príp. od ktorých) sa mal krajský súd - podľa názoru sťažovateľa - odkloniť (ako od tzv. ustálenej rozhodovacej praxe). Ani rozhodnutie Ústavného súdu SR, na ktoré sťažovateľ odkazuje v bode 6. kasačnej sťažnosti (sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010) [pozn. kasačného súdu - v predmetnej veci bod 7. kasačnej sťažnosti] neneguje dlhodobo formulovaný právny názor kasačného súdu pri prerušení daňovej kontroly v dôsledku realizácie MVI. Predmetným rozhodnutím sťažovateľ

argumentuje skôr v tom zmysle, že ak daňová kontrola trvá dlhšie ako je zákonom určený časový úsek, dopadá táto skutočnosť na skutkové zistenia, resp. na podklady z takejto kontroly a že na túto skutočnosť má správny súd prihliadať ex offio. Na strane druhej, keďže v súdnej veci zákonný časový úsek na uskutočnenie daňovej kontroly dodržaný bol, je predmetné rozhodnutie ústavného súdu vo veci irelevantné.

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

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

Rovnaký záver vyplýva aj z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 30. septembra 2021 vo veci C-186/20 (HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky), ktorý rozhodol, že „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

Aplikujúc uvedený názor Súdneho dvora Európskej únie dospel kasačný súd k záveru, že lehoty ustanovené Nariadením pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku určuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a v nadväznosti na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu, resp. že márne uplynutie lehôt na poskytnutie informácie v režime MVI (podľa príslušných prameňov práva EÚ) má za následok pominutie prekážok pokračovania v daňovej kontrole.

Čo sa týka námietok sťažovateľa, že sa krajský súd dostatočne nevysporiadal s jeho žalobnými námietkami a dôkazmi, ktoré sa mali týkať preukázania dodania tovaru, sťažovateľ neuviedol, či namieta aj nesprávne právne posúdenie týchto skutočností (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) alebo len nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku v tejto časti (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP). Právne posúdenie hodnotenia dôkazov krajským súdom sťažovateľ namietal vo všeobecnej rovine, a to s nízkou mierou špecifikácie. Sťažovateľ nezrovnalosti ohľadom prepravy betonárskej ocele nevyvrátil. Kasačný súd kladúc dôraz na právom chránené záujmy sťažovateľa uplatnil vo veci materiálne hodnotenie obsahu kasačnej sťažnosti a nie výklad formalistický, ktorý by mohol viesť ku konštatovaniu, že tieto kasačné body nespĺňajú kvalitatívne kritériá (náležitosti) v zmysle § 440 ods. 2 SSP, t.j. špecifikáciu toho, v čom považuje sťažovateľ výklad, resp. právne názory krajského súdu za nesprávne a - naopak - aký výklad považuje za správny. Tieto však bolo možné vyabstrahovať z vlastného textu kasačnej sťažnosti, a preto sa s nimi kasačný súd následne aj meritórne zaoberal.

V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a

splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie.“

Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane, ako aj oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik týchto nárokov súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad obsahuje všetky náležitosti účtovného, resp. daňového dokladu a že je riadne zaúčtovaný v účtovníctve daňového subjektu (v zmysle príslušnej právnej úpravy), nie je automaticky a bez ďalšieho dôkazom toho, že daňový subjekt má právo na odpočítanie dane, resp. na oslobodenie dane v rozsahu ako to vyplýva z predmetného dokladu.

Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác, resp. dodanie tovaru a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená.“

37. Kasačný súd dodáva, že v správnej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľ v zásade namieta, že predložil listinné dôkazy - CMR, faktúry, dodacie listy, boli realizované bezhotovostné platby za deklarované dodávky, pričom tieto skutočnosti mali podľa jeho názoru preukázať riadny priebeh obchodov a najmä splnenie podmienok. Čo sa právneho posúdenia veci týka, kasačný súd môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaneho dodania tovaru - betonárskej ocele. Kasačný súd v súvislosti s touto námietkou v plnom rozsahu odkazuje na odôvodnenie krajského súdu v bodoch 69. a 72.

38. Z vyššie uvedených dôvodov, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť proti rozsudku krajského súdu v Košiciach je nedôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

39. 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 dôvodne vynaložených 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.

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

**Poučenie :**

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