

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/5/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7018200751  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023  
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018200751.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: STEEL MAXX, s.r.o., so sídlom Štós 209, 044 26 Štós, IČO: 44 643 322, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária MARCEL BIZNÁR, s.r.o., so sídlom Bajkalská 31, 827 25 Bratislava; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 405145/2018 zo dňa 16. júla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/98/2018-87 zo dňa 20. augusta 2020, takto

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

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

### **O d ô v o d n e n i e**

#### Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za január až marec 2012, máj 2012, jún 2012, august 2012 a september 2012. O výsledkoch daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 20620329/2015 zo dňa 5. augusta 2015 (ďalej len „protokol“).

2. Daňová kontrola začala dňa 17. júna 2013. Žiadosťami č. 9801403/5/701243/2014/Hys zo dňa 21. februára 2014, č. 9801403/5/723978/2014/Hys zo dňa 24. februára 2012 a č. 9801403/5/739215/2014/Hys zo dňa 25. februára 2014 požiadal správca dane o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) príslušné orgány finančnej správy Českej republiky. V nadväznosti na túto skutočnosť rozhodnutím č. 9801403/5/763006/2014 zo dňa 26. februára 2014 prerušil daňovú kontrolu od 4. marca 2014 podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Listom č. 20406190/2015 zo dňa 22. júna 2015 správca dane oznámil žalobkyni pokračovanie v daňovej kontrole z dôvodu, že dňa 25. mája 2015 mu bola doručená posledná odpoveď na žiadosť o MVI, a

preto odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24. augusta 2015.

3. V nadväznosti na zistenia obsiahnuté v protokole, po opakovaných zrušujúcich rozhodnutiach žalovaného, správca dane vydal rozhodnutie č. 181112/2018 zo dňa 28. marca 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 83.430,19 € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2012. Správca dane žalobkyni neuznal v spornom období uplatnené oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) vo vzťahu k 38 dodávkam tovaru - betonárska oceľ pre odberateľa Invest reality trade s.r.o., Kubelíkova 1224/42, 1300 Praha, Česká republika. Z odpovede orgánov finančnej správy Českej republiky na MVI správca dane zistil, že deklarovaný odberateľ je nekontaktný, nenachádza sa na deklarovanom sídle, nevykonáva žiadnu činnosť a nesplnil si ani deklarované daňové povinnosti. Rovnako zistil, že v 3. štvrtroku 2012 priznal deklarovaný odberateľ nadobudnutie tovaru zo zahraničia v sume podstatne nižšej ako boli deklarované dodania od žalobkyne v danom období. Žalobkyňa predložila k 37 z 38 deklarovaných obchodov aj CMR nákladné listy deklarujúce prepravu tovaru do zahraničia. V jednom prípade doklad o preprave tovaru nepredložila a v tejto časti podľa správca dane nepreukázala splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH. Z predložených CMR zistil správca dane, že deklarovaným prepravcom tovaru bol Martin Pechar - pechar Trans. Správca dane vykonal aj preverenie prepravy prostredníctvom dožiadania Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. (odpovede č. 8671/26162/20101/2017 zo dňa 7. marca 2017, č. 10829254/2017 zo dňa 24. augusta 2017 a č. 101829002/2017 zo dňa 24. augusta 2017). Z výpisu mýtnych transakcii vozidiel označených v CMR ako vozidlá uskutočňujúce prepravu zistil, že v 20 prípadoch deklarovaných dodávok sa vozidlá do deklarovaného miesta nakládky (Kysucké Nové mesto) nedostavili a v 18 prípadoch sa síce do miesta nakládky dostavili, ale cez toto len prešli, resp. zdržali sa v ňom len krátku dobu (do 6 minút), celkom zjavne nepostačujúcu na realizáciu nakládky tovaru. Samotná skutočnosť, že bola preukázaná platba za deklarované tovary podľa správca dane ešte neznamená, že deklarovaný tovar existoval a že skutočne došlo k jeho dodaniu do Českej republiky.

4. Podľa názoru správca dane preto žalobkyňa neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala, že v deklarovaných obchodoch bol tovar odoslaný a/alebo prepravený do iného členského štátu a opustil územie Slovenskej republiky. Rovnako nebolo preukázané nadobudnutie tovaru odberateľom v Českej republike. Preto podľa názoru správca dane žalobkyňa riadne nepreukázala naplnenie podmienok uplatneného oslobodenia podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 405145/2018 zo dňa 16. júla 2018 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými zisteniami správca dane a skonštatoval, že žalobkyňa vo vzťahu k sporným obchodom nepreukázala reálnosť deklarovaných dodávok a splnenie zákonných podmienok oslobodenia od dane, keďže vykonaným dokazovaním nebolo potvrdené uskutočnenie deklarovaných dodávok, vecné plnenie z preverovaných faktúr spoločnosti uvedenej na faktúrach nenastalo, deklarované dodania sa ukázali ako formálne a predložené faktúry ako nedôveryhodné. K výpovedi pána H. Y. v trestnom konaní žalovaný uviedol, že táto je všeobecná, vyplýva z nej, že pán Y. poznal odberateľskú spoločnosť ako aj žalobkyňu. Nevyjadroval sa však ku konkrétnym preverovaným dodávkam, ich reálnosti a preprave. Rovnako výpoveď Z. F. v trestnom konaní sa netýkala konkrétnych preverovaných dodávok žalobkyne a nie je ani dôkazom o reálnosti realizovaných obchodov. Svedok H. J. v trestnom konaní tiež potvrdil, že pozná žalobkyňu, párkrát sa stretol s jej konateľom a poskytoval mu prepravné služby. Neuviedol však žiadne konkrétne informácie ohľadom prepravy tovaru, ktoré by bolo možné ďalej preveriť, neuviedol žiadne obdobie, tovar, miesto nakládky a vykládky a pod. Predmetné svedecké výpovede preto nemohli ovplyvniť záver správca dane a žalovaného, že žalobkyňa neunesla svoje dôkazné bremeno preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako to uviedla v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobkyňa teda nepreukázala reálne dodanie tovaru.

6. K dĺžke daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola začala dňa 17. júna 2013, bola prerušená podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu MVI od 4. marca 2014 do 25. mája 2015 (doručenie poslednej odpovede k žiadosti o MVI) a ukončená bola dňa 24. augusta 2015 (doručenie protokolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam v ňom obsiahnutým). Keďže doba prerušenia daňovej kontroly sa do celkovej dĺžky jej trvania nezapočítava (§ 61 ods. 5 Daňového poriadku), žalovaný zastáva názor, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej jednoročnej lehote.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť na ďalšie konanie.

8. V správnej žalobe žalobkyňa v jednom odseku uviedla, že nesúhlasí so zisteniami správcu dane a je toho názoru, že deklarované plnenia riadne preukázala, tovar dodala deklarovaným odberateľom a títo aj nadobudli právo s týmto tovarom nakladať. Kúpna cena bola zaplatená bezhotovostným prevodom na účel žalobkyne. Tieto skutočnosti mali podľa žalobkyne potvrdzovať aj výpovede svedkov pána H. Y., Z. F. C. H. J..

9. Vo zvyšku, v podstatnej časti správnej žaloby, žalobkyňa namietala nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu v daňovom konaní z dôvodu prekročenia maximálnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Daňová kontrola zo strany správcu dane totiž začala dňa 17. júna 2013 a bola ukončená 5. augusta 2015, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané až 28. marca 2018. Podľa názoru žalobkyne nemožno z celkovej dĺžky daňovej kontroly odpočítať dobu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, keďže v predmetnej veci bola MVI neefektívna a navyše táto ani nie je v zmysle zákona konaním, a teda ani dôvodom na prerušenie daňovej kontroly. Zároveň žalobkyňa poukázala na skutočnosť, že v čl. 7 Smernice Rady 2011/16/EÚ zo dňa 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (ďalej len „Smernica“) je upravená maximálna doba vybavovania žiadosti o MVI, pričom táto bola v predmetnej veci prekročená. Tieto lehoty považuje žalobkyňa za maximálne a prekluzívne. Neefektívnosť MVI vidí sťažovateľka v tom, že informácie boli vyžadované po častiach viacerými žiadosťami, pričom príslušným orgánom nebránilo nič v tom, aby si tieto informácie vyžiadali jednou žiadosťou. Navyše žalobkyňa považuje rozhodnutie žalovaného aj za nedostatočne odôvodnené, keďže tento sa riadne nevysporiadal s jej odvolacími dôvodmi.

10. Žalovaný vo svojom vyjadrení zotrval na argumentácii uvedenej vo svojom rozhodnutí, akcentoval zákonnosť postupu správcu dane počas daňovej kontroly a dospel k názoru, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote.

11. Vo svojej replike žalobkyňa v podstatnom zotrvala na svojich žalobných námietkach obsiahnutých v správnej žalobe. Rovnako tak žalovaný vo svojej duplike zotrval na argumentoch uvedených vo svojom vyjadrení k správnej žalobe.

12. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/98/2018-87 zo dňa 20. augusta 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“, alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne. V odôvodnení napádaného rozsudku zdôraznil, že v daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Správny súd k skutkovým výhradám žalobkyne uviedol, že z výpovedí ňou označených svedkov nevyplýva, že dodávky tovaru fakturované preverovanými faktúrami boli reálne dodané, títo svedkovia sa nevyjadrovali ku konkrétnym dodávkam, ale iba všeobecne sa vyjadrovali k obchodovaniu s betonárskou oceľou. Vo vzťahu k pochybnostiam správcu dane o splnení podmienok oslobodenia dodaniu tovaru - betonárskej ocele od dane považoval aj správny súd za rozhodujúcu odpoveď Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. Z poskytnutého výpisu z mýtnych transakcií poskytnutých spoločnosťou SkyToll, a.s. totiž bolo zistené, že z deklarovaných 37 prepráv v 20 prípadoch vozidlo, ktoré malo prepravu realizovať, vôbec neprešlo mestom nakládky tovaru (Kysucké Nové Mesto) a v 17 prípadoch v meste nakládky nebol čas na nakládku a vykládku tovaru. Toto zistenie spochybnilo aj CMR doklady predložené žalobkyňou. Žalobkyňa teda nepreukázala splnenie zákonných podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na odpočítanie dane z predmetných obchodov a ani zákonných podmienok podľa § 43 zákona o DPH v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním betonárskej ocele zo Slovenska do Českej republiky. Správny súd považoval rozhodnutie žalovaného za náležite odôvodnené a preskúmateľné.

13. K námietke žalobkyne, že daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, správny súd uviedol, že § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku umožňuje správcovi dane prerušiť daňové konanie (aj daňovú kontrolu), ak je to potrebné na získanie informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je v tomto prípade aj Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dani z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“). Vyžiadanie si informácií o MVI je preto podľa správneho súdu legitímny a zákonný

dôvod prerušenia daňovej kontroly. Počas prerušenia daňovej kontroly pritom správca dane nevykonáva žiadne úkony a ani lehoty podľa Daňového poriadku neplynú (vrátane lehoty na vykonanie daňovej kontroly). Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobkyne, že uplynutím lehoty podľa čl. 7 Smernice pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo a začala opäť plynúť lehota na vykonanie daňovej kontroly. Momentom pominutia dôvodov prerušenia daňovej kontroly bolo až doručenie poslednej odpovede na žiadosť správcu dane o MVI dňa 25. mája 2015. Správca dane pritom nemohol ovplyvniť dĺžku vybavovania žiadosti o MVI. Daňová kontrola u žalobkyne teda začala dňa 27. mája 2013, bola prerušená dňa 26. februára 2014 a 14. marca 2014 do 25. mája 2015 a ukončená dňa 24. augusta 2015. V sumáre preto podľa správneho súdu trvanie daňovej kontroly nepresiahlo, s vylúčením doby prerušenia jej výkonu, zákonnú lehotu jedného roka. Správny súd neuznal ani argument o účelovom čiastkovaní žiadostí o MVI. Samotná skutočnosť, že správca dane v priebehu 3 pracovných dní vyhotovil 3 žiadosti o MVI a nevyhotovil iba jednu žiadosť, nemá podľa názoru správneho súdu za následok neúmerné predĺžovanie daňovej kontroly.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

14. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadala, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľka uviedla, že v žalobe namietala konkrétne porušenia zákona zo strany správcu dane a žalovaného. Zistenia žalovaného a správcu dane sa týkali podľa sťažovateľky prevažne len tretích subjektov, s ktorými sťažovateľka nebola v žiadnom vzťahu. Podľa názoru sťažovateľky z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že sťažovateľka tovar (betonársku oceľ) riadne nadobudla, riadne za ňu zaplatila a následne tovar predala. Obdobne tak aj v prípade ďalšieho tovaru - kryštálového cukru. Sťažovateľka preto podľa jej tvrdení splnila svoju dôkaznú povinnosť a preukázala splnenie formálnych a materiálnych podmienok odpočítania od dane a oslobodenia od dane. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľky nevysporiadal so všetkými relevantnými skutočnosťami, opomenul skutočnosti a dôkazy svedčiacie v prospech sťažovateľky ako aj skutočnosť, že podľa rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nárok na odpočet nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých daňový subjekt nevie alebo nemôže vedieť. Pokiaľ správny súd poukázal na pochybnosti o preprave tovaru (betonárskej ocele), tieto podľa sťažovateľky mohli vzniknúť len administratívnou chybou. Za rozhodujúci dôkaz pre preukázanie splnenia podmienok odpočtu, resp. oslobodenia od dane považuje sťažovateľka predložené CMR nákladné listy, ktoré považuje za nespochybné.

16. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľky riadne nevysporiadal s jej námietkami smerujúcimi k tvrdenému prekročeniu zákonnej lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľky, aplikujúc zásadu zákonnosti, nemožno akceptovať prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií prostredníctvom MVI v zmysle Nariadenia na obdobie dlhšie ako 6 mesiacov (čl. 7 Smernice). Podľa názoru sťažovateľky nejde o poriadkovú lehotu. Žiadosť správcu dane o MVI podľa názoru sťažovateľky nie je konaním v zmysle Daňového poriadku, a preto ani nie je dôvodom na prerušenie daňovej kontroly.

17. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril žalovaný, ktorý zastával názor, že napádaný rozsudok správneho súdu je zákonný a riadne odôvodnený, preto navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietnuť.

18. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na

rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je písaná príliš všeobecne, bez konkrétnych námietok a výhrad či už k postupu správneho súdu alebo k jeho záverom. V podstatnej časti ide len o zopakovanie argumentácie prednesenej sťažovateľkou v správnej žalobe bez snahy o vysporiadanie sa s argumentáciou správneho súdu. Kasačný súd dáva do pozornosti, že podľa § 445 ods. 1 písm. c) SSP je náležitosťou kasačnej sťažnosti vymedzenie konkrétnych dôvodov podania kasačnej sťažnosti (a teda aj nezákonnosti rozsudku správneho súdu), pričom nesprávne právne posúdenie musí sťažovateľ podľa § 440 ods. 2 SSP vymedziť tak, že uvedie konkrétne právne posúdenie správneho súdu, ktorého nesprávnosť namieta a vymedzí tiež v čom spočíva jeho nesprávnosť. Kasačný súd pritom za sťažovateľku dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho súdu nevyhľadáva. Nedostatočné vymedzenie sťažnostných bodov môže viesť k odmietnutiu kasačnej sťažnosti podľa § 459 písm. e) SSP. V predmetnej veci zastáva kasačný súd názor, že sťažnostné body vymedzené sťažovateľkou, napriek ich všeobecnosti umožňujú meritórne prejednanie podanej kasačnej sťažnosti. V duchu starorímskeho *vigilantibus iura scripta sunt* však kasačný súd tiež jedným dychom dodáva, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti a vágnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala. Za čo nesie zodpovednosť práve sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP) v súčinnosti s jej právnym zástupcom.

21. Kasačnou sťažnosťou sťažovateľky sa vinú v zásade dve námietky, a to jednak (i) námietka nesprávneho právneho posúdenia zákonnosti protokolu s ohľadom na tvrdené prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a na druhej strane (ii) námietka nesprávneho právneho posúdenia neprimeranosti zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom v daňovom konaní v súvislosti s preukázaním hmotnoprávných podmienok uplatnenia nároku na oslobodenie deklarovaných dodávok od dane podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH. Sťažovateľka v tomto rozsahu namieta aj nedostatočné odôvodnenie napádaného rozsudku správneho súdu a odklon od bližšie nešpecifikovanej rozhodovacej činnosti kasačného súdu.

##### IV.A K tvrdenému prekročeniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly

22. 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 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.

23. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

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

25. K prvej námietke sťažovateľky kasačný súd uvádza, že s touto sa náležite a správne už vysporiadal správny súd v napádanom rozsudku. Aj zo zistení kasačného súdu vyplýva, že daňová kontrola v predmetnej veci začala dňa 17. júna 2013. Odo dňa 4. marca 2014 do dňa 25. mája 2015 bola daňová kontrola v predmetnej veci prerušená z dôvodu podania žiadosti o MVI orgánom finančnej správy Českej republiky do doručenia konečnej odpovede (bod 2 tohto rozsudku). Následne bola daňová kontrola ukončená dorúčením protokolu sťažovateľke v výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam dňa 24. augusta 2015. Keďže sa s odkazom na § 61 ods. 5 Daňového poriadku doba prerušenia daňovej

kontroly nezapočítava do jej celkovej dĺžky, v predmetnej veci bola dodržaná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly.

26. Kasačný súd v súvislosti s námietkami sťažovateľky zdôrazňuje, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI podľa Nariadenia a Smernice predstavuje zákonný dôvod pre fakultatívne prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) v spojení s § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Podanie žiadosti o MVI bolo v predmetnej veci pritom logickým a dôvodným postupom, keďže v sporných daňových obdobiach sťažovateľka obchodovala s obchodnými partnermi v Českej republike, pričom práve z týchto obchodov si uplatňovala nárok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH. Správca dane preto požiadal o MVI práve za účelom kontroly splnenia podmienky uplatnených nárokov sťažovateľky. Kasačný súd tiež neidentifikoval neodôvodnené predlžovanie daňovej kontroly čiastkovaním žiadostí o MVI. Je síce pravdou, že správca dane produkoval 3 žiadosti o MVI, ktoré všetky boli zaslané orgánom finančnej správy Českej republiky, tieto sa však jednak týkali rôznych dodávateľov sťažovateľky a okrem toho boli vypracované v krátkom období po sebe - v priebehu 4 dní (bod 2 tohto rozsudku). Jedno prerušenie daňovej kontroly sa tak týkalo všetkých 3 žiadostí spoločne. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, v tomto postupe správcu dane, s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prípadu, nevidí účelovosť.

27. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti svoju ustálenú rozhodovaciu činnosť, podľa ktorej „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 povinnosti vyplývajúcej mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa Nariadenia“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27. júla 2016, publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky ako R/60/2016).

28. Pokiaľ sťažovateľka namieta dĺžku trvania MVI a dôvodí, že prekročenie lehoty na vybavenie žiadosti o MVI podľa čl. 10 Nariadenia je potrebné chápať ako pominutie dôvodov na prerušenie daňovej kontroly, keďže táto lehota je prekluzívna, kasačný súd dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky zo dňa 30. septembra 2021. V tomto rozsudku Súdny dvor Európskej únie dospel k názoru, 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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

29. Aplikujúc vyššie uvedený názor Súdneho dvora Európskej únie na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že lehoty upravené Nariadením pre orgány finančnej správy pri vybavovaní MVI majú poriadkový charakter a nemožno ich v kontexte úpravy maximálnej lehoty daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku v nadväznosti na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly 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 má za následok pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Sťažnostné námietky sťažovateľky boli preto v tejto časti nedôvodné.

#### IV.B K neuneseniu dôkazného bremena sťažovateľkou v daňovom konaní

30. 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.

31. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH 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 odoslaní, 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.

32. Čo sa týka druhej námietky sťažovateľky, že sa správny súd nedostatočne vysporiadal s jej žalobnými námietkami a dôkazmi na preukázanie dodania tovaru, resp. že orgány finančnej správy neprimerane zaťažili sťažovateľku dôkazným bremenom, kasačný súd dáva do pozornosti, že už samotné žalobné námietky sťažovateľky sú v tomto veľmi všeobecné. Rovnako tak sťažnostné body. V správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľka v zásade namieta, že predložila listinné dôkazy (CMR listy, faktúry), boli preukázané platby za deklarované dodávky, pričom tieto skutočnosti mali podľa jej názoru preukázať riadny priebeh obchodov a najmä splnenie podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona o DPH. Poukázala pritom na výpovede pána H. Y., Z. F. C. H. J., zabezpečené v trestnom konaní, ktoré mali potvrdzovať jej tvrdenia.

33. Kasačný súd v súvislosti s predmetnou námietkou sťažovateľky v plnom rozsahu odkazuje na odôvodnenie napádaného rozsudku, ktorý sa s uplatnenou námietkou riadne a správne vysporiadal v bodoch 61 a 62.

34. Pre úplnosť však kasačný súd dodáva, že členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

35. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatňovaných daňových oprávnení (či už práva na odpočet dane alebo v tomto prípade práva na oslobodenie dodania od dane) práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

36. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). „Dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdých skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave)“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 15). Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno od daňových subjektov

požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je zo strany daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica; rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 16).

37. Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcovi dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

38. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcovi dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcovi dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19, 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

39. Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania daňového oprávnenia a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36. Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok daňového oprávnenia ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Je tiež potrebné uviesť, že v prípade preukazovania hmotnoprávných podmienok daňového oprávnenia dobrá viera alebo jej absencia na strane daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu. Hmotnoprávne podmienky daňových oprávnení sú totiž spravídla objektívneho charakteru a musia sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci SGI a Valériane SNC, C-459/17 a C-460/17 zo dňa 27. júna 2018, bod 38).

40. Aplikujúc vyššie uvedené závery na prípad sťažovateľky kasačný súd nespochybnuje, že táto predložila listinné dôkazy preukazujúce jej nárok na oslobodenie od dane v súvislosti s realizovanými



intra komunitárnymi dodaniami betonárskej ocele do Českej republiky (s výnimkou jednej dodávky, ku ktorej nepredložila CMR a ani iný doklad o preprave) a ani to, že počas daňovej kontroly boli preukázané úhrady za deklarované dodania tovaru. Nemožno však opomínať, že správca dane na základe vykonaného dokazovania, najmä po preverení deklarovanej prepravy tovaru (bod 3 tohto rozsudku), spochybnil dôveryhodnosť tvrdení sťažovateľky (ako aj predložených CMR dokladov) a splnenie podmienok oslobodenia o dane - konkrétne prepravu/dodanie tovaru do Českej republiky ako aj samotnú existenciu/reálnosť deklarovaného dodávaného tovaru (§ 43 ods. 1 zákona o DPH). Správca dane totiž zistil, že vozidlá, ktoré mali realizovať prepravu tovaru pri sporných dodaniach sa v miestach nakládky nezastavovali, prípadne tam pobudli len príliš krátky čas, celkom zjavne nepostačujúci na naloženie/vyloženie tovaru. Uvedené pochybnosti považuje aj kasačný súd za odôvodnené a dostatočne konkrétne, aby preniesli dôkazné bremeno opätovne na sťažovateľku, ktorej úlohou bolo rozptýlenie pochybností správcu dane o naplnení hmotnoprávných podmienok uplatneného oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní. Počas daňového konania, správneho súdneho konania a ani v kasačnom konaní však sťažovateľka neprodukovala také dôkazy, ktoré by tieto pochybnosti rozptýlili, nevysvetlila rozpory v skutočnom a deklarovanom stave prepravy tovaru, neobjasnila spôsob prepravy tovaru, a preto neunesla dôkazné bremeno v daňovom konaní. Tieto pochybnosti, ako správne uviedol žalovaný a aj správny súd, nemohli rozptýliť ani svedectvá pána H. Y., Z. F. C. H. J., ktoré sú len všeobecné, týkajú sa systému obchodovania obchodného partnera sťažovateľky, ale nepopisujú priebeh konkrétnych dodávok, neobjasňujú zistené rozpory ohľadom skutočnej a deklarovanej prepravy tovaru a neobsahujú žiadne konkrétne údaje ohľadom obchodov sťažovateľky s jej odberateľom v Českej republike. Ani táto námietka sťažovateľky preto nebola dôvodná.

41. Pre úplnosť je potrebné dodať, že správca dane v zdaňovacom období august 2012 neuznal žalobkyni len uplatnené oslobodenie od dane v súvislosti s intrakomunitárnym dodaním tovaru - betonárskej ocele do Českej republiky pre odberateľa Invest reality trade s.r.o. Predmetnom spochybnených obchodných prípadov v tomto zdaňovacom období nebolo obchodovanie s kryštálovým cukrom (resp. uplatnené odpočty dane z týchto obchodov). Preto sa tejto časti námietok sťažovateľky nevenoval správny súd v napadnutom rozsudku a ani kasačný súd v tomto rozsudku.

42. Na záver kasačný súd uvádza, že vyššie uvedené právne názory kasačného súdu sú v plnom rozsahu súladné aj s ďalšou rozhodovacou činnosťou, ktorá sa týka ďalších obdobných prípadov sťažovateľky týkajúcich sa tej istej daňovej kontroly, v ktorých boli jej kasačné sťažnosti proti zamietajúcim rozsudkom správneho súdu zamietnuté - rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2019 zo dňa 28. júna 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2012), sp. zn. 3Sžfk/98/2019 zo dňa 29. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie marec 2012) a sp. zn. 1Sžfk/14/2021 zo dňa 19. októbra 2022 (zdaňovacie obdobie február 2012).

V.

Záver

43. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

