

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/69/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200650  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200650.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní ako sťažovateľ): CRH (Slovensko) a. s., IČO: 00 214 973, so sídlom 906 38 Rohožník, zast.: PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 235 772, so sídlom Karadžičova č. 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 31. mája 2018 č.k. 1S/85/2016-100, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

#### I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti zo 06.08.2018 (č.l. 123) sa týka prieskumu Krajského súdu v Bratislave zo dňa 31. mája 2018 č.k. 1S/85/2016-100 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 116140/2016 zo 04.02.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 13) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné dôvody:

- § 440 ods. 1 písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd sa opomenul vysporiadať so žalobným bodom o dôvodnosti, významu a účelu prerušenia daňovej kontroly),

- § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t.j. správny súd najmä nesprávne právne posúdil príslušné ustanovenia, najmä § 44 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vo veci rozsahu daňovej kontroly a jej prerušenia, ďalej

vyúčastenie z účasti na vypočutí svedka a odňatie práva sťažovateľa klásť svedkovi p. H. otázky, nesprávne právne posúdenie vecí ohľadne písomného prehlásenia pána H. ako aj nesprávne posúdenie splnenia podmienok pre priznanie oslobodenia v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), - § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v otázke prekročenia rámca preskúmvacej právomoci správneho súdu (rozsudok sp.zn. 10Sžo 323/2015 ako aj 10Sza 6/2016 zo dňa 18.03.2016 a sp.zn. 10Sza 13/2016 zo dňa 21.06.2016), v prípade svedka (sp.zn. 6Sžf 28/2011, sp.zn. 3Sžf/12/2012, sp.zn. 8Sžf/6/2012, sp.zn. 4 Sž 68/98, 4 Sž 74/98, 4 Sž 75/98), v prípade posúdenia písomného prehlásenia (sp.zn. 1Sžf 33/2015) ako aj v prípade podmienok oslobodenia (sp.zn. 3Sžf 1/2011, 8 Sžf 5/2012, či sp.zn. 6Sžf 10/2012) ako aj príslušných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

## II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 1610144/2015 z 29.10.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmvanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Podľa § 72 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj

- a) označenie prvostupňového orgánu,
- b) číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,
- c) dôvody podania odvolania,
- d) dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,
- e) navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2009 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

5. Zníženie nadmerného odpočtu pri aplikácii ustanovenia § 43 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly začatej dňa 18.09.20112 (č.l. 30) a vykonanej za jednoročné obdobie, t.j. od 01/2009 až do 12/2009 uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 378015/2015 zo 04.05.2015 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí, [...]..

Podľa § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení (1) Dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

6. Daňová kontrola bola začatá od 18.09.2012, následne z dôvodu vykonania mnohých postupov o medzinárodnú výmenu informácií na základe početných medzinárodných dožiadaní (ďalej len „postup MVI“) bola rozhodnutím z 20.05.2013 (č.l. 28) prerušená od 22.05.2013 do 26.01.2016. Prerokovaním protokolu bola daňová kontrola za uvedené obdobie celého roku 2009 dňa 06.05.2015, t.j. takmer po 3 rokoch ukončená.

7. Nehodnovernými majú byť podľa správca dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) dodanie tovaru (cement) do iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „IC dodanie“), konkrétne do Českej republiky v zmysle dodacej podmienky EXW (Incoterms standards) v prospech žalobcom označeného zahraničného odberateľa, českej spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o., Hodonín, Česká republika (ďalej len „spoločnosť NEZVAL“), za ktorej vykonanie si mal žalobca neoprávnene uplatniť oslobodenie od dane na základe viacerých sporných odberateľských faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období, pričom

a) správca dane počas daňovej kontroly u spoločnosti NEZVAL zistil, že

- i) na medzinárodných nákladných listov (ďalej tiež „CMR“) sa nachádzajú významné nedostatky,
- ii) popri tom na CMR nie je spoločnosťou NEZVAL potvrdené prevzatie tovaru v rámci IC dodania,
- iii) česká daňová správa sa na základe postupu MVI najmä vyjadrila k nejasnostiam prepravy tovaru ako aj k jeho ďalšiemu pohybu tovaru z Hodonína na iné miesto,
- iv) dožiadaný slovenský správca dane sa vyjadril k prepravnej spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť Tm sanit“), ktorá nedisponuje žiadnymi účtovnými ani daňovými doklady o tejto preprave v rámci IC dodania,

b) a ďalej bolo vykonané ústne pojednávanie s pánom P. A. H. ako bývalým konateľom spoločnosti Tm sanit.

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie úplnosti a správnosti údajov v CMR) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že je nutné spochybníť IC dodanie v prípade žalobcu a neuznal opodstatnenosť uplatnenia oslobodenia od dane zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z.

9. V preskúmanom rozhodnutí žalovaný zosumarizoval 40 odvolacích námietok žalobcu, medzi ktorými sa však nenachádzala žiadna námietka týkajúca dĺžky daňovej kontroly a účelnosti vykonaných postupov MVI vzhľadom na zistený skutkový stav. Taktiež sa tam k tejto skutočnosti, ktorá bola neskôr prezentovaná žalobcom pred správnym súdom ako základná žalobná námietka, nenachádza žiadne stanovisko žalovaného.

### III.

#### Konanie na správnom súde

10. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu z 15.04.2016. Základnou žalobnou námietkou bola tvrdená vada preskúmaného rozhodnutia, ktorá spočívala v nezákonnom prerušení daňovej kontroly a s tým spojeným nezákonného stavu dlho trvajúcej daňovej kontroly s poukazom na Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“).

11. Podľa žalobcu k prerušeniu daňovej kontroly pristúpil správca dane dňa 20.05.2013 s odôvodnením, že:

„začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, t.j. z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty“.

12. Takisto žalobca upozornil v žalobe na zbytočné predlžovanie daňovej kontroly, nakoľko pre svoje skutkové a právne závery uvedené v protokole žiadne medzinárodné informácie získané počas uvedeného prerušenia nepoužil.

13. Úlohou Krajského súdu v Bratislave ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa s preskúmaným rozhodnutím ako aj s konaním, ktoré jeho vydaniu predchádzalo dospel k záveru, že o zákonnosti preskúmaného rozhodnutia (najmä č. 54 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 190 S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

14. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil (č. 3 a č. 57 napadnutého rozsudku), že v preskúmanej veci správca dane vykonal u spoločnosti CRH daňovú kontrolu za rok 2009 v období od 18.09.2012 do 21.10.2015.

15. Ďalej správny súd konštatoval, že nakoľko správca dane zistil po uskutočnení viacerých ústnych pojednávaní, že spoločnosť CRH vykonáva IC dodanie, tak prerušil v zmysle § 61 ods. 1 písmeno b) Daňového poriadku výkon daňovej kontroly a ako žiadajúci orgán podľa nariadenia o spolupráci vykonal viacero postupov MVI (č. 2 a 3 ako aj č. 57 napadnutého rozsudku) na preverenie dopravy tovaru u prepravcov z dotknutých členských štátov, a to:

i. 1 x žiadosť z 09.05.2013 o vykonanie MVI nemeckou daňovou správou; odpoveď obdržal správca

dane 05.09.2013,

ii. 4 x žiadosti z 09.05.2013 a 10.05.2013 o vykonanie MVI maďarskou daňovou správou; poslednú odpoveď obdržal správca dane 02.06.2014,

iii. 4 x žiadosti z 09.05.2013 a 14.05.2013 o vykonanie MVI českou daňovou správou; poslednú odpoveď obdržal správca dane 11.12.2013,

iv. 2 x žiadosti z 09.05.2013 o vykonanie MVI rumunskou daňovou správou; poslednú odpoveď obdržal správca dane 11.02.2014,

v. 1 x žiadosť z 09.05.2013 o vykonanie MVI rakúskou daňovou správou; odpoveď po opakovaných urgenciách obdržal správca dane až 26.01.2015,

pričom aj kasačný súd musí na tomto mieste zdôrazniť, že vo všetkých postupoch MVI musel správca dane využiť urgencie, a to aj opakovane, aby mu žiadané orgány zaslali odpovede.

16. V tejto súvislosti správny súd upozornil, že žalobca bol o prerušení daňovej kontroly informovaný na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2013. Následne prípisom z 28.01.2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 po obdržaní odpovedi od rakúskej daňovej správy, pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, a správca dane bude pokračovať vo výkone predmetnej daňovej kontroly.

17. Ďalej sa správny súd zapodieval (č. 58 až 63 napadnutého rozsudku) s analýzou skutkového stavu zisteného správcom dane, t.j. mal preukázané, že prepravu tovaru v rámci IC dodania vykonala spoločnosť Tm sanit, hoc na CMR bola uvedená iná osoba. Takisto z CMR pre správny súd vyplynulo, že tovar nebol pre spoločnosť NEZVAL na adrese uvedenej na CMR vyložený ale naopak predaný inej slovenskému odberateľovi. Preto s odkazom na zásadu zákonnosti a dotknuté ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z. konštatoval, že iba splnením podmienok uvedených v § 43 ods. 5 citovaného zákona je IC dodanie oslobodené od dane.

18. K výsledkom z jednotlivých procesov MVI (č. 64 až 70 napadnutého rozsudku) správny súd uviedol, že doklady, ktoré žalobca predložil za účelom preukázania oslobodenia od dane, nie je možné považovať za vierohodné doklady, ktoré reálne preukazujú IC dodanie. To, že žalobca preukazoval IC dodanie písomným vyhlásením spoločnosti NEZVAL zo 06.07.2009 o nakúpení tovaru (šedý cement) v objeme 12.177,98 ton a v hodnote 780.899,48 € v období od 01.01.2009 do 30.06.2009 od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s., a tento bol prepravený do Českej republiky, správny súd vyhodnotil, že žalobca s ním nedisponoval v zákonom stanovenej lehote a v ňom absenteje označenie osoby vykonávajúcej prepravu tovaru.

19. Tiež správny súd ďalej vyhodnotil zvyšné žalobné body, t.j. neprihliadnutie k čestnému prehláseniu pána P. H. z 28.05.2015 (č. 71 až 74 napadnutého rozsudku), neunesenie dôkazného bremena (č. 75 až 77 napadnutého rozsudku), k záverom rozsudkov Súdneho dvora o obozretnosti daňového subjektu (najmä sp.zn. C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012) a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (č. 78 až 80 napadnutého rozsudku) ako aj k jeho neprítomnosti počas vypočutia svedka pána P. H. českou daňovou správou (č. 91 a č. 92 napadnutého rozsudku).

20. Pri žalobnom bode, že daňová kontrola trvala nezákonne dlho, správny súd poukázal na oprávnenie správcu dane (č. 81 až 90 napadnutého rozsudku) daňovú kontrolu prerušiť s následkom, že keď je daňová kontrola prerušená, tak lehota na jej vykonanie neplynie. Pri tomto prerušení je nutné podľa správneho súdu v zmysle § 44 Daňového poriadku zachovať účel daňovej kontroly. V uvedenej súvislosti mal správny súd zo spisu správcu dane preukázané odôvodnenie prerušenia daňovej kontroly, oboznámenie žalobcu s počtom zaslaných žiadostí o MVI ako aj kam boli zaslané a tiež čo bolo predmetom preverovania. Preto uzavrel vyhodnotenie tohto žalobného bodu, že „Upriamenie pozornosti žalobcu na dĺžku kontroly nemalo vplyv na samotné závery kontroly, a s poukazom na právny názor ústavného súdu vyjadrený v náleze sp.zn. III. ÚS 726/2016, táto kontrola aj podľa názoru súdu bola vykonaná v súlade s ustanoveniami daňového poriadku.“

21. Nakoľko všetky vyššie uvedené žalobné body správny súd vyhodnotil ako nedôvodné, tak označil preskúmané ako aj prvostupňové rozhodnutie za vecne správne, názor v nich vyslovený zodpovedá

zásadám právneho uváženia a je v súlade aj s hmotno-právnymi ustanoveniami § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z. Preto žalobu zamietol.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

22. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce

k § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. správny súd

- sa opomenul vysporiadať so žalobným bodom o dôvodnosti, významu a účelu prerušenia daňovej kontroly,

o v jeho argumentácii absentuje relevantné zdôvodnenie a vlastná úvaha,

o v bodoch č. 81 až 90 sú len všeobecné konštatovania bez logiky a uvažovania, hoc je tu spomenutý § 44 Daňového poriadku,

o absencia dôvodov, prečo mal správny súd preukázané nevyhnutnosť, primeranosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly,

o absencia úvah správneho súdu na ním uvedený nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 726/2016,

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t.j. správny súd

- nesprávne právne posúdil príslušné ustanovenia týkajúcich sa,

o najmä § 44 Daňového poriadku vo veci rozsahu daňovej kontroly a jej prerušenia, t.j.

§ nevyhnutnosť vykonania postupov MVI ako aj ich oneskorené začatie, ak podľa sťažovateľa chýbalo relevantné odôvodnenie,

· nezohľadnil zásadu proporcionality,

· daňová kontrola bola prerušená až na 614 dní, t.j. bola prerušená neprimerane dlho vo vzťahu k lehotám ustanoveným v nariadení č. 904/2010, a toto pôsobilo na ťarchu sťažovateľa,

· začal s výkonom MVI až po 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly,

§ nevyhnutnosť, primeranosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly,

· v preskúmanom rozhodnutí úplne absentujú zdôvodnenie a správna úvaha o význame rozsiahlych postupov MVI ,

· iba strohý odkaz na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky je podľa sťažovateľa nepostačujúce, a teda

· skutočné posúdenie žalobného bodu správny súd nevykonal vôbec,

§ akúkoľvek prípadnú svojvôľu správca dane a vykonanie daňovej kontroly je v akomkoľvek neobmedzenom (časovom i vecnom) rozsahu právne nepostihnuteľná,

§ nedodržanie zákonom daného rozsahu dĺžky daňovej kontroly,

· ktorú možno vykonávať iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky),

§ chýbajúcich dôvodov v preskúmanom rozhodnutí, ktoré nesmie správny súd doplniť zo spisu správca dane,

· vid' rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžo 323/2015, sp.zn. 10Sza 6/2016 zo dňa 18. marca 2016 a sp.zn. 10Sza 13/2016 zo dňa 21. júna 2016),

o odkazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf 24/2012 zo dňa 13. novembra 2012, v ktorom sa rieši otázka preverovania obchodného reťazca v celosti,

§ avšak správca dane v postupoch MVI preveroval dodávky tovarov iným nezávislým odberateľom,

§ a vôbec nevedel sťažovateľovi objasniť, či a z akých konkrétnych dôvodov bolo treba daňovú kontrolu prerušiť,

§ nesúhlasí s argumentom správneho súdu, že správca dane vopred nevie, čo z postupov MVI zistí,

o vylúčenia z účasti na vypočutí svedka a odňatie práva sťažovateľa klásť svedkovi p. H. otázky iba s odôvodnením, že

§ sťažovateľ nebol údajne účastníkom vzťahu medzi spoločnosťou Nezval s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit a

§ bolo na úvahe správcu dane aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní,  
§ skutočné posúdenie žalobného bodu správny súd nevykonal vôbec,  
§ na podporu nesúhlasu odkázal sťažovateľ najmä na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf 28/2011 týkajúci sa vymedzenia inštitútu vypočutia svedka, ďalej sp.zn. 3Sžf/12/2012 a iné, o písomného prehlásenia pána H.,  
§ toto bolo iba zamietnuté ako v daňovom konaní neprípustné, a podľa správneho súdu z neho nevyplýva,  
· ktorá osoba vykonala prepravu tovaru,  
· sťažovateľ čestné prehlásenie nepredložil v dispozičnej sfére do 6 mesiacov od konca relevantného obdobia,  
o splnenia podmienok pre priznanie oslobodenia v zmysle príslušných ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z.,  
§ nesúhlas so záverom správneho súdu, že nepostačuje formálna existencia faktúr, resp. dodacích listov, CMR, ktoré sú nedostatočné, neúplné a reálne nepreukazujú konkrétnu príslušnú prepravu z tuzemska do Českej republiky,  
§ hoc na druhej strane správny súd spomenul aj skutočnosti, ktoré svedčia v prospech tvrdenia sťažovateľa o IC dodaní tovaru,  
§ sťažovateľ, obdobne ako každý iný daňový subjekt, nemá možnosť za bežných hospodárskych podmienok preveriť si celý dodávateľský reťazec,  
· a tak ide o nezákonne prenesené dôkazného bremena na sťažovateľa,  
· odkaz na rozhodnutia Súdneho dvora sp.zn. C-273/11 (Mecsek-Gabona Ktf), sp.zn. C-146/05 (Albert Collée) alebo sp.zn. C-409/04 (Teleos), či sp.zn. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH Co. OHG),  
k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu  
- v otázke prekročenia rámca prieskumnej právomoci správneho súdu (rozsudok sp.zn. 10Sžo 323/2015 ako aj 10Sza 6/2016 zo dňa 18.03.2016 a sp.zn. 10Sza 13/2016 zo dňa 21.06.2016),  
- v prípade svedka (sp.zn. 6Sžf 28/2011, sp.zn. 3Sžf/12/2012, sp.zn. 8Sžf/6/2012, sp.zn. 4 Sž 68/98, 4 Sž 74/98, 4 Sž 75/98),  
- v prípade posúdenia písomného prehlásenia (sp.zn. 1Sžf 33/2015),  
- v prípade podmienok oslobodenia (sp.zn. 3Sžf 1/2011, 8 Sžf 5/2012, či sp.zn. 6Sžf 10/2012) ako aj  
- príslušných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (Georgiadis v. Grécko z 29. mája 1997, Recueil III/1997) a tiež  
- na nesúladnú judikatúru správnych súdov (rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S 78/2016 zo dňa 10. mája 2018 v totožnej veci).

23. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v 2 alternatívach, a to na prvom mieste, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo na druhom mieste, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu sťažovateľ požiadal o priznanie práva na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

B)

24. Zo skutočne veľmi stručného vyjadrenia žalovaného zo 04.09.2018 (č.l. 149) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v napadnutom rozsudku a námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

25. Žalovaný vo svojom vyjadrení nenavrhol procesné riešenie preskúmanej veci.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne

kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) ústavne viazaný relevantnou judikatúrou Súdneho dvora (viď princíp lojálnej spolupráce v zmysle čl. 4 ods. 3 Zmluvy o fungovaní Európskej únie spolu s ústavným princípom prednosti úniového práva podľa čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky) si osvojil záver, kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

28. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

B) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

29. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti, hoc ho sťažovateľ uvádza až na druhom poradí, musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. tvrdenú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa prv namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti však v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

30. Iba v súvislosti s častou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcich argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľa v preskúmvanej veci, o uplatniteľnosti dôvodu podľa písmena f) s dôvodom podľa písmena g), nesprávne právne posúdenie veci, musí kasačný súd na úvod zdôrazniť, že nepreskúmateľné je také rozhodnutie správneho súdu, ktoré ho neumožňuje spochybníť na základe dôvodu podľa písmena g). To, že sa sťažovateľ v preskúmvanej veci pokúsil aj za pomoci dôvodu podľa písmena g) spochybníť rozhodnutie správneho súdu tým, že v ňom našiel prvky pre svoju argumentáciu o nesprávnom právnom posúdení veci, to iba potvrdzuje nedôvodnosť predloženého dôvodu podľa písmena f).

31. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom a že tento postup správneho súdu mu odňal právo na spravodlivý proces. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21. januára 2020) kasačný súd zastáva naďalej názor, že sťažovateľom tvrdená nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

32. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabikh proti Rusku).

33. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] je právny názor, že 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, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).

34. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 S.s.p., t.j. odôvodnenie napadnutého rozsudku umožňuje jeho preskúmateľnosť. Iba pre úplnosť kasačný súd k forme a štruktúre odôvodnenia využitým správnym súdom konštatuje, že v úvode napadnutého rozsudku (č. 1 až 14 napadnutého rozsudku) sa nachádza stručný priebeh konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (č. 15 až 37 napadnutého rozsudku). Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci a prehľade dotknutých právnych ustanovení (č. 38 až 53 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (č. 54 až 92 napadnutého rozsudku). V preskúmanej veci je dostatočne zrejmé, čoho a z akých dôvodov sa účastníci domáhali, čo navrhovali, z ktorých skutočností a dôkazov správny súd vychádzal, akými úvahami sa riadil a aké závery zaujal k právnemu posúdeniu preskúmaného rozhodnutia.

35. Pre kasačný súd je forma a štruktúra odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočná. Za procesnú vadu konania podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. nemožno považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa. Preto je možné napadnutý rozsudok podrobiť prieskumu ohľadom navrhnutého dôvodu v zmysle písmena g).

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

C) Nesprávne právne posúdenie - písm. g/:

36. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 22) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil príslušné ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu správcom dane na vykonané postupy MVI vo vzťahu na žalobcom deklarované IC dodanie.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

38. Vychádzajúc z vyššie uvedeného názoru kasačný súd poukazuje na doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu, kedy bolo pripustené (napríklad rozsudok 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. júla 2019), že keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Pokiaľ predmetná situácia nastane a ak daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, potom musí správny súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) tohto prerušenia. Ďalej v uvedenom rozsudku bolo konštatované, že

„62. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôraznil, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 44 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.“

39. Vyššie uvedený rozsudok zdôraznil pri prerušení daňovej kontroly požiadavku jeho nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, ktorú musí správca dane odôvodniť. Ako správny súd uviedol, v spise správcu dane sa nachádza rozhodnutie z 20.05.2013 o prerušení daňovej kontroly vykonávanej tzv. súhrnným spôsobom, t.j. za obdobie viacerých zdaňovacích období. Je pravda, že takto zvolený výkon daňovej kontroly, t.j. nie po jednotlivých zdaňovacích obdobiach, spôsobuje celkom dlhší jej priebeh, ale na druhej strane, a to v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku, umožňuje správcovi dane zabezpečiť pri vykonaní daňovej kontroly jej účel v zmysle § 44 Daňového poriadku so zohľadnením skutočností zistených aj mimo jedno zdaňovacie obdobie. Týmto konštatovaním nie je ani dotknuté oprávnenie správcu dane začať daňovú kontrolu minimalistickým spôsobom, t.j. za konkrétne zdaňovacie obdobie s tým, že neskôr bude postupovať v zmysle § 46 ods. 4 Daňového poriadku.

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

Podľa § 46 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo účtovného obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v zápisnici o začatí daňovej kontroly alebo v oznámení o daňovej kontrole, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo účtovné obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

40. Sťažovateľ brojil predovšetkým proti neskorému zahájeniu postupov MVI, t.j. až po 8 mesiacoch, a ďalej ich nedôvodnosti. Tak ako správny súd pod č. 57 napadnutého rozsudku uviedol, dôvodom prerušenia daňovej kontroly aj vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu február 2009 bolo

začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, t.j. z dôvodu podania žiadostí o postupy MVI týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty, a konkrétne o preverenia dodávok tovaru a preverenia prepravy pri IC dodaní.

41. Čo sa týka sťažnostného bodu, že sa správny súd nevenoval posúdeniu primeranosti začatia postupov MVI, kasačný súd ho musí odmietnuť. Správca dane je pri výkone daňovej kontroly viazaný najmä základnými zásadami správy daní (§ 3 Daňového poriadku, resp. § 2 pôvodného procesného predpisu), medzi ktoré patrí v súvislosti s uvedeným sťažnostným bodom najmä nižšie uvedená zásada riadnej správy vecí verejných daňovým orgánom (inak úzkej súčinnosti a účinnej spolupráce) opísaná v § 3 ods. 2 Daňového poriadku.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

42. Práve uvedená zásada riadnej správy vecí verejných od daňových orgánov vyžaduje, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonali náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečili tak, že budú mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy. Táto zásada sa opiera o povinnosť náležitej starostlivosti správneho orgánu, ktorej logickým dôsledkom je právo každého, aby jeho záležitosti boli správnymi orgánmi riešené nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote. Preto v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a nestranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti preskúmanej veci vrátane, a najmä tých, ktoré sa týkajú tvrdení vyjadrených zdaniteľnou osobou. Najmä v poradí druhá uvedená povinnosť je pre rozhodovanie správcu dane pre zvolenie spôsobu vykonávania dokazovania skutočností v prípade splnenia podmienok pri IC dodaní svojím dopadom významná.

43. Pod pojmom použitie najvhodnejších prostriedkov pri zisťovaní skutočností pre správny výber daní má zákonodarca na mysli všetky zákonné postupy dokazovania vrátane aj postupov MVI. Potom nielen naplánovanie a následne samotný priebeh daňovej kontroly ale aj načasovanie začatia postupov MVI je v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 44 Daňového poriadku celkom v dispozícii správcu dane a nie je limitované napríklad akoukoľvek primeranou lehotou po začatí daňovej kontroly, ale jej primeranosť musí vyplývať zo zistených pochybností, ktoré nebol schopný kontrolovaný daňový subjekt správcovi dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku objasniť zákonným postupom.

44. Vo vzťahu k posúdeniu účelnosti prerušenia daňovej kontroly za účelom vykonania postupov MVI a k posúdeniu tohto prerušenia na procesné práva kontrolovaného daňového subjektu kasačný súd vychádzal z mu dostupnej judikatúry Súdneho dvora. Už prostredníctvom svojho rozsudku zo dňa 18. decembra 2008, Sopropé, sp.zn. C-349/07, Súdny dvor uviedol, že právo jednotlivca na obhajobu, ktorého súčasťou je právo byť vypočutý, patrí medzi tie zo základných práv, ktoré sú nedeliteľnou súčasťou právneho poriadku Únie.

45. Avšak nariadenie č. 904/2010 ako priamo vykonateľný predpis Európskej únie zdôraznil v odôvodnení č. 4 a 5, že daňové podvody a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam prekračujúce hranice členských štátov vedú rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania. Najmä boj proti daňovým podvodom v prípade DPH si vyžaduje úzku spoluprácu medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie ustanovení v uvedenej oblasti. Obdobné závery vyslovil Súdny dvor vo svojej staršej judikatúre (rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, sp.zn. C-184/05).

46. Práve výkon oprávnenia správcu dane žiadať o informácie, ktoré nemôže na svojom území získať, je predmetom prvej skupiny sťažnostných bodov, z ktorých kasačnému súdu vyplýva argumentácia sťažovateľa, že nebol dostatočne informovaný pred, resp. po podaní žiadosti o MVI, aby nielen mohol

posúdiť účelnosť postupov MVI ale aj z tohto hľadiska formulácie samotných žiadostí. Už z vyššie uvedenej judikatúry pre kasačný súd vyplýva, že pôvodný predpis (smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie) žiadne takéto právo kontrolovanému daňovému subjektu nepriznávala. Kasačný súd ani v nariadení č. 904/2010 nezistil taký záver, ktorý by takéto právo priznalo sťažovateľovi, lebo, ako bolo vyššie zdôraznené, (viď bod č. 44 tohto rozsudku), jej účelom je stanovenie pravidiel úzkej spolupráce medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov.

47. Čo sa týka otázky predloženej sťažovateľom, či rozhodnutie žiadaného orgánu členského štátu vykonať príslušné zisťovanie informácií prostredníctvom výsluchu svedka pri vedomosti sťažovateľa o tejto činnosti, tak Súdny dvor prostredníctvom rozsudku zo dňa 22. októbra 2013, Sabou, sp.zn. C-276/12 uviedol, že zo základného práva byť vypočutý nevyplýva najmä daňovníkovi určitého členského štátu právo sa zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý žiadaný štát uskutočnil. Preto je aj sťažnostný bod, že sa sťažovateľ nemohol zúčastniť vypočutia svedka pána P. H. českou daňovou správou nedôvodný.

48. Obdobne kasačný súd pristúpil aj ku sťažnostným bodom, ktoré spochybňovali samotnú otázku efektivity postupov MVI vzhľadom na získané výsledky a ich nepremietnutie do odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia. Správny súd pod č. 86 napadnutého rozsudku dostatočne odôvodnil, prečo je celkom absurdné, aby správca dane vopred mohol predpokladať závažnosť a relevanciu skutočností zistených z postupov MVI. Tak, ako pred tým správny súd oprávnené konštatoval (najmä č. 74 a 80 napadnutého rozsudku), samotné skutočnosti a z nich vyplývajúce a neodstránené pochybnosti správcu dane sú najmä pri IC dodaní riadnym titulom na podanie žiadostí o MVI.

49. Navyše, otázka neviazanosti, resp. možnosti spochybnenia skutočností zistených v rámci výkonu svojej suverénnej kompetencie žiadaným orgánom a následne zosumarizovaných v jeho odpovedi, je pre kasačný súd ťažko predstaviteľná. Obdobne aj Súdny dvor v rozsudku zo dňa 14. januára 2010, Kyrian, sp.zn. C-233/08 pri otázke možného spochybnenia právomoci súdu členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán ohľadne výkonu cudzieho daňového rozhodnutia, teda či majú právomoc overiť vykonateľnosť tohto administratívneho titulu na zaplatenie daňovej pohľadávky, uviedol, že súdy členského štátu, v ktorom má sídlo dožiadaný orgán, v zásade nemajú právomoc overovať vykonateľnosť takéhoto rozhodnutia. Obdobný záver platí aj pre údaje o skutočnostiach zistených na základe postupov MVI. Jedinou výnimkou je podanie žaloby spochybňujúcej platnosť tohto titulu. Z vyššie uvedených dôvodov má kasačný súd preukázané, že prvý okruh sťažnostných bodov nie je dôvodný.

50. Ďalej sťažovateľ namietal dĺžku prerušenia v súvislosti s dĺžkou postupov MVI a jej negatívny zásah do právnej autonómie sťažovateľa, t.j. že počas tak dlhého prerušenia mu v zmysle § 79 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. nebol priznaný jeho nárok na nadmerný odpočet.

Podľa § 79 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platí, že ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

Podľa § 79 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platí, že ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1 začne kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie

nadmerného odpočtu, vráti daňový úrad nadmerný odpočet v lehote desiatich dní od skončenia kontroly. Ak platiteľ neumožní vykonanie kontroly v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, vráti daňový úrad nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia kontroly.

51. Tu kasačný súd predovšetkým odkazuje na možnosť prijatia vnútroštátnych opatrení prijímaných na základe článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica č. 2006/112“), čo na jednej strane môže viesť k tomu, že v rámci daňovej kontroly budú členské štáty z titulu procesnej autonómie, ktorá im je priznaná článkom 183 citovanej smernice, zdržiavať nadmerný odpočet DPH. Avšak s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora zo dňa 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok, sp.zn. C-107/10, je nutné mať na zreteli, že lehota na vrátenie nadmerného odpočtu môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly. Na druhej strane, ak dôjde k vráteniu zdržaného nadmerného odpočtu zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto vzniknuté finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok Súdneho dvora z 28. februára 2018, Nidera, C-387/16).

52. Obdobne judikoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky v správnom súdom už citovaným uznesení sp.zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016, z ktorého pre možnosť zásahov do základných práv a slobôd kontrolovaného daňového subjektu vyplývajú najmä tieto dva právne závery:

„Daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami.

Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“

53. Ako bolo vyššie kasačným súdom uvedené (viď bod č. 39 tohto rozsudku), daňová kontrola s rozsahom presahujúcim jednotlivé zdaniteľné obdobia, v preskúmvanej veci išlo o ucelené ročné obdobie, prináša so sebou aj dopady na jej časové vymedzenie. Správca dane pri daňovej kontrole preveruje sťažovateľom v daňovom priznaní uplatnený nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu. Uvedený nadmerný odpočet je v zmysle vyššie citovaného ust. § 71 ods. 1 in fine zák. č. 222/2004 Z.z. agregátnou sumou, t.j. matematickým výsledkom prieniku dvoch množín, ktoré sú v príslušnom zdaňovacom období tvorené na jednej strane odpočítateľnou daňou a na druhej strane daňou s vylúčením dane pri dovoze tovaru.

54. Zo spisu správcu dane ale ani z charakteru podnikania sťažovateľa nevyplýva nič, čo by podporovalo záver, že sťažovateľ iba spoločnosti NEZVAL v zdaňovacom období dodával tovar. Z uvedeného dôvodu je celkom logické, že aj na toto zdaňovacie obdobie sa vzťahovali postupy MVI vyžiadané správcou dane pre celé kontrolované obdobie. Pokiaľ sťažovateľ brojil proti neprimeranej dĺžke daňovej kontroly, ktorá sa vytvárala v závislosti na preverovaní oprávnenosti výšky jednotlivých častí hore uvedených množín správcou dane, potom je kasačný súd postavený pred otázku deliteľnosti nadmerného odpočtu vzhľadom na zistené skutočnosti (v preskúmvanej veci postupy MVI s českou daňovou správou nemali taký dopad na dĺžku daňovej kontroly ako naopak komunikácia s rakúskym správcou dane, ktorá bola ukončená až 26.01.2015).

55. Odpoveď na túto otázku je možné hľadať s využitím najnovšej judikatúry Súdneho dvora, a to v rozsudku zo dňa 14. mája 2020, Agrobet CZ s.r.o, sp.zn. C-446/18 (ďalej tiež „rozsudok Agrobet“). Za skutkovej situácie, kedy o oprávnenosti určitých plnení v rámci jedného či viacerých zdaňovacích období neexistujú nijaké pochybnosti, správca dane by nemal byť oprávnený zdržiavať nadmerný odpočet DPH vzťahujúci sa na tieto plnenia a naopak by ju mal vrátiť. V uvedenom rozsudku Súdny dvor ustálil právny záver, že články 179 a 183 smernice č. 2006/112 v spojení so zásadou daňovej

neutrality nemožno vykladať v tom zmysle, že by zásadne vylučovali možnosť identifikovať za určité zdaňovacie obdobie nespochybnenú časť nadmerného odpočtu DPH vykázaneho v priznaní k DPH, ktorá by mohla byť predmetom čiastočného prevedenia alebo vrátenia tohto nadmerného odpočtu.

56. Ako už kasačný súd vyššie zdôraznil (viď bod č. 53 tohto rozsudku), na nadmerný odpočet je nutné pozerat' ako na výslednú sumu, ktorú je možno aj spätne rozčleniť, a to napríklad na jeho spornú a nespornú časť. V tejto súvislosti aj Súdny dvor prostredníctvom rozsudku Agrobet zdôraznil, že o nespornej časti takéhoto nadmerného odpočtu možno hovoriť iba za predpokladu, ak suma splatnej dane aj suma odpočítateľnej dane vzťahujúce sa na tieto transakcie sú samy osebe nesporné.

57. Ďalej Súdny dvor v citovanom rozsudku Agrobet zdôraznil nasledujúci text:

„38 Pokiaľ však nemôže daňový orgán pri začatí daňovej kontroly alebo v jej priebehu vylúčiť, že sa po jej skončení budú sumy splatnej dane a odpočítateľnej dane zodpovedajúce transakciám, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, odchyľovať od súm priznaných zdaniteľnou osobou, nemožno zodpovedajúcu časť príslušného nadmerného odpočtu DPH považovať za nespornú. Daňový orgán sa tiež musí pri začatí predmetnej daňovej kontroly alebo v jej priebehu presvedčiť, že údaje použité pre výpočet takejto časti už nebude možné do skončenia tejto kontroly spochybniť.

39 Z toho vyplýva, že na to, aby bolo možné časť nadmerného odpočtu DPH považovať za nespornú, nestačí, aby zdaniteľná osoba jednostranne vyhlásila, že existuje nespochybnená časť tohto nadmerného odpočtu, ani aby o existencii takejto časti svedčila samotná skutočnosť, že pri začatí predmetnej daňovej kontroly daňový orgán túto kontrolu obmedzil len na určité transakcie zdaniteľnej osoby. Naopak, je nevyhnutné, aby sa daňový orgán presvedčil na jednej strane o tom, že nebude možné, aby prípadné nezrovnalosti, o ktorých má podozrenie, mali, ak sa skutočne preukážu, vplyv na sumy splatnej DPH a odpočítateľnej DPH zodpovedajúce transakciám nedotknutým rozsahom tejto kontroly, a teda na sumu nadmerného odpočtu DPH, ktorá sa ukáže ako nespochybnená, a na druhej strane o tom, že nebude nútený rozšíriť rozsah tejto kontroly na všetky alebo len niektoré pôvodne nekontrolované transakcie. Tieto skutočnosti musia jasne, presne a jednoznačne vyplývať zo všetkých procesných písomností v rámci daňovej kontroly a z relevantných okolností danej veci.”

58. Ako bolo vyššie uvedené (viď bod č. 39 tohto rozsudku), správca dane začal kontrolu za celé obdobie roku 2009, pričom v jednotlivých kontrolovaných zdaniteľných obdobiach zistil podľa správneho súdu pochybnosti (najmä nedostatky v obsahu CMR, resp. v realizácii dopravy tovaru pri deklarovanom IC dodaní), na ktoré mu sťažovateľ nedal riadne odpovede. Z uvedeného dôvodu pristúpil k zaslaní žiadostí o MVI na rôzne daňové správy v závislosti od spektra odberateľov sťažovateľa. Ako bolo vyššie tiež zdôraznené, je v plnej právomoci správcu dane, aký scenár daňovej kontroly zvolí s plnou zodpovednosťou (viď bod č. 51 tohto rozsudku) za jej chybný priebeh vo forme znášania sankčných úrokov.

59. V obsahu spisu správcu dane pre kasačný súd nevyplýva žiadna skutočnosť, že by správca dane dospel k záveru, že by po právnej stránke alebo na základe skutkových zistení existovala v prípade preverovania oprávnenosti postupu sťažovateľa pri IC dodaniach pre spoločnosť NEZVAL možnosť aplikovať postup opísaný napríklad v hore citovanom rozsudku Agrobet CZ s.r.o. Sťažovateľ a ani správca dane nemali vôbec rovnaký názor na predkladané dôkazy a na skutkové zistenia ako aj z nich vyplývajúce žiadosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aby sťažovateľ vzniknuté pochybnosti správcu dane objasnil či iným spôsobom rozptýlil. Preto nie je možné na ťarchu správcu dane pričítať to, že aj v časti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie založenej na sporných odberateľských faktúrach pokračoval v daňovej kontrole nielen počas dožiadania českej daňovej správy ale aj poslednej v poradí vybavenia, t.j. rakúskej daňovej správy.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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.

60. Navyše až po ukončení daňovej kontroly dňa 06.05.2015, t.j. od 01. júla 2015 vstúpil do účinnosti inštitút čiastkového protokolu, ktorý reflektoval na značnú dĺžku daňových kontrol v praxi s následkom zdržiavania finančných prostriedkov kontrolovaného daňového subjektu. Účelom čiastkového protokolu je nepochybne oprávnenie správcu dane uvoľniť časť nadmerného odpočtu, ktorý sa vzťahuje na doklady, ktoré už boli daňovou kontrolou overené, pred skončením daňovej kontroly, ktorou sa preveruje oprávnenosť nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet. Na druhej strane však musí kasačný súd súladne s bodom č. 39 tohto rozsudku zdôrazniť, že ani tento postup si daňový subjekt nemôže od správcu dane vynútiť, lebo záleží od jeho správnej úvahy.

61. Ďalej sťažovateľ poukazoval na nadmerné prekročenie lehoty na vykonanie postupov MVI. Avšak pozornosti kasačného súdu neušlo (viď bod č. 15 tohto rozsudku), že správca dane využíval počas postupov MVI všetky zákonné možnosti na jej riadne ukončenie. Hoc sa správcovi dane nepodarilo získať požadované informácie v lehotách stanovených v nariadení č. 904/2010, tak najmä v prípade postupu MVI s českou správou daní, ktorá trvala od 09.05.2013 do 11.12.2013, neprekročil výrazne daný 3 mesačný limit. Opačný prípad však nastal pri obdobnom postupe MVI s rakúskou daňovou správou, ktorý postup MVI trval viac ako 1,5 roka, a tam správca oprávnenne použil viaceré urgencie.

62. Potom musí kasačný súd konštatovať, že pokiaľ skutočnosti zistené správcom dane počas vykonávania daňovej kontroly z predložených listinných dôkazov neosvedčujú v kontrolovanom zdaniteľnom období vykonanie dodania tovaru v rámci Európskej únie, t.j. intrakomunitárne dodanie, potom prerušenie daňovej kontroly iba z dôvodu zaslania žiadosti o vykonanie MVI nie je možné v preskúmvanej veci označiť za neúčelné a ako také za nezákonné. Z uvedeného dôvodu je potom nutné túto dobu daňovej kontroly vylúčiť z celkovej doby jej vykonania na posúdenie dodržania zákonného limitu pre výkon daňovej kontroly.

63. Posledný okruh sťažnostných bodov smeroval k nesprávnemu právnemu posúdeniu vecných podmienok na oslobodenie sťažovateľa od dane. Tu sťažovateľ poukazoval na dôkaznú hodnotu písomného prehlásenia pána P. H., vyjadril nesúhlas so záverom správneho súdu, že nepostačuje formálna existencia faktúr, resp. dodacích listov alebo CMR, ktoré sú nedostatočné, neúplné a reálne nepreukazujú konkrétnu príslušnú prepravu z tuzemska do Českej republiky, hoc na druhej strane správny súd spomenul aj skutočnosti, ktoré svedčia v prospech tvrdenia sťažovateľa o IC dodaní tovaru. Navyše sťažovateľ, obdobne ako každý iný daňový subjekt, poukazoval na to, že nemá možnosť za bežných hospodárskych podmienok preveriť si celý dodávateľský reťazec.

64. Pre kasačný súd je z odôvodnenia napadnutého rozsudku, najmä z jeho časti VI: označenej ako Závery správneho súdu, že správny súd sa primerane ku všetkým skutočnostiam vyjadril. Už pod č. 58 správny súd poukázal na skutočnosť, že prepravu v skutočnosti vykonala iná osoba ako dopravca uvedený na predložených CMR. O nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa pri predložených CMR, ktoré boli neúplné a nepotvrdené, a takisto pri nepotvrdených dodacích listoch o prevzatí tovaru, svedčí jeho postoj, že si nevyžiadal ich doplnenie či opravu a ako také zaevidoval ako účtovné doklady osvedčujúce splnenie podmienok § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. (č. 58 až 62 napadnutého rozsudku).

65. Absencia materiálo - technických podmienok u spoločnosti NEZVAL na obchodovanie s voľne loženým cementom, okamžitý odpredaj z pozície vlastníka tovaru na území Slovenskej republiky spoločnosti Tm sanit do iného členského štátu, doprava do Hodonína bez vyloženia tovaru, to všetko podľa správneho súdu nezodpovedalo dôkazom, ktoré sťažovateľ predložil na preukázanie svojho nároku na oslobodenie od dane (č. 63 až 68 napadnutého rozsudku).

66. Samotné písomné vyhlásenie P. A. H. (konateľ spoločnosti NEZVAL) oprávnenne správny súd s prihliadnutím na neskorý dátum jeho doručenia sťažovateľovi a absenciu označenia osoby vykonávajúcej prepravu, vyhodnotil tak, že ho nezabavovalo obozretnosti posúdiť dôveryhodnosť doteraz mu doručených listín od uvedenej spoločnosti. Obdobne správny súd vyhodnotil aj čestné prehlásenie (č. 69 až 73 napadnutého rozsudku). Z vyššie uvedených dôvodov ani tejto poslednej skupine sťažnostných bodov nemohol kasačný súd priznať relevanciu.

D) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.: odklon

67. Ďalej sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výslovne namietal odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p. Pre právnu otázku, ktorú má na mysli § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., je charakteristický „odklon“ jej riešenia, ktorý zvolil správny súd, od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Ide tu teda o situáciu, v ktorej sa už rozhodovanie kasačného súdu ustálilo na určitom riešení právnej otázky, správny súd sa však svojím rozhodnutím odklonil od „ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu“. Tento dôvod kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnený a na základe nižšie uvedených právnych argumentov dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozsudku.

68. Pri vymedzení pojmu „ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu“ (napríklad uznesenie Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020) kasačný súd naďalej vychádza zo stanovísk správneho kolégia alebo rozhodnutí senátov správneho kolégia, ktoré sú publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Súčasťou ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je tiež prax vyjadrená opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach senátov správneho kolégia Najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia Najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili.

69. Sťažovateľom vyššie uvedené rozsudky Najvyššieho súdu, tiež Súdneho dvora (viď bod č. 22 tohto rozsudku) ako aj početne uvádzané nálezy a rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky nepochybne spadajú pod vyššie vymedzený rozsah. Výnimku tvorí sťažovateľom uvádzaný rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S 78/2016 zo dňa 10. mája 2018 s poukazom, že ide o totožnú vec.

70. Rovnako, pre absenciu správneho súdnictva v období minulého režimu do tohto výpočtu nie je možné zahrnúť rozhodnutia a stanoviská publikované v Zbierkach súdnych rozhodnutí a stanovísk vydávaných Najvyššími súdmi ČSSR a ČSFR, ďalej v Bulletine Najvyššieho súdu ČSR a vo Výbere rozhodnutí a stanovísk Najvyššieho súdu SSR a napokon aj rozhodnutia, stanoviská a správy o rozhodovaní súdov, ktoré boli uverejnené v Zborníkoch najvyšších súdov č. I, II. a IV vydaných SEVT Praha v rokoch 1974, 1980 a 1986. Takisto ako formálny zdroj rozhodovacej činnosti kasačného súdu nie je možné sa odvolávať na rozhodnutia zahraničných najvyšších súdov s výnimkou Súdneho dvora a Európskeho súdu pre ľudské práva (už citované uznesenie Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/68/2018 zo dňa 28. apríla 2020).

71. Sťažovateľ je presvedčený, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu vyjadrenej v hore uvedených rozsudkoch v nasledujúcich otázkach:

- pri prekročení rámca prieskumnej právomoci správneho súdu,
- v prípade účasti na výsluchu svedka českou daňovou správou,
- v prípade posúdenia písomného prehlásenia účastníka,
- pri preukazovaní splnenia podmienok oslobodenia od dane ako aj
- príslušných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k opomenutiu aplikácie § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. vo vzťahu k smernici č. 2006/112.

72. K uvedeným okruhom otázok sa však kasačný súd vyššie, pri časti týkajúcej sa vyhodnotenia dôvodu nesprávne právne posúdenie, vyjadril s tým, že poukázal na relevantnú judikatúru Súdneho dvora, ktorá svedčí o opaku. Správny súd tiež pod č. 78 napadnutého rozsudku poukázal na rozsudok Súdneho dvora v spoločných veciach sp.zn. C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, podľa ktorých Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu pri transakciách DPH, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní (dodržiavaní daňových povinností) obchodného partnera. Uvedený záver je ďalej prevzatý v ustálenej rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžfk/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017).

73. Pokiaľ za tejto situácie sťažovateľ vytýkal správne súdu, že sa neriadil ním uvedenými

rozsudkami pri posudzovaní IC dodania, kasačný súd v tom nezistil žiadne pochybenie. Pri citovaní textu rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-273/11 Mecsek-Gabona Kif bolo síce poukázané, že aj neúplné CMR majú svedčiť o konaní platiteľa v dobrej viere, ale správny súd (č. 64 napadnutého rozsudku) oprávnenne poukázal na vady a chýbajúce údaje CMR, ktoré nepreukázali IC dodanie, ale v spojení s MVI informáciami bolo preukázané nevyloženie tovaru v mieste prepravy Hodonín ale naopak jeho predaj do iného členského štátu spoločnosti Tm sanit. Práve pochybnosti o mieste dodania a chýbajúce potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom mal sťažovateľ odstrániť, aby preukázal konanie v dobrej viere.

74. Z uvedeného dôvodu nemohol kasačný súd ani akceptovať odkaz sťažovateľa na rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-146/05 Albert Collée, nakoľko v skutkových zisteniach neprevládali opomenuté formality. Pokiaľ sťažovateľ ďalej poukazoval na rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C- 409/04 Teleos, kasačný súd nemôže akceptovať argumentáciu sťažovateľa, že nemohol vedieť, že tovar prepravila do členského štátu iná osoba, než bola deklarovaná v CMR. Zo znenia § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. jednoznačne vyplýva rozsah dôkaznej povinnosti pre sťažovateľa o vykonaní dopravy vrátane miesta určenia v členskom štáte a iné skutočnosti.

Podľa § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

75. Pokiaľ sťažovateľ na podporu svojej argumentácie o nesprávnom právnom posúdení veci uvádza aj rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-271/06 Netto Supermarkt GmbH Co. OHG, a s ním spojenú zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú správaním tretích osôb, na ktoré nemá daná osoba žiadny vplyv, s odkazom na zásadu proporcionality, kasačný súd uvádza, že toto nebolo predmetom konania pred správnym súdom.

76. Záverom kasačný súd k tomuto bodu uvádza, že ak sťažovateľa využíva na podporu svojej argumentácie rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora, tak si musí byť vedomý, že táto je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúvanú vec. Nakoľko kasačný súd na základe hore uvedených názorov dospel k záveru, že právna argumentácia sťažovateľa s podporou judikatúry Súdneho dvora nie je dôvodná, tak sa k nej vyjadril vyššie.

77. Pritom nie je sporné v zmysle rozsudkov Súdneho dvora, resp. jeho predchodcu Costa v. Enel alebo Kühne a Heitz ako aj z ust. § 472 písm. c) S.s.p., že judikatúru Súdneho dvora od okamihu jej vyhlásenia musia vnútroštátne súdy aplikovať aj na právne vzťahy, ktoré vznikli alebo boli založené pred vynesením konkrétneho rozsudku Súdneho dvora. Tento právny názor podporuje aplikáciu hore uvedeného rozsudku Agrobet.

VI.

78. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúvané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré následne

bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

79. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu/žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/10/2018 ako aj sp.zn. 1Sžfk/23/2018, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

80. Nakoľko kasačný súd opieral svoje závery o judikatúru Súdneho dvora, nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov potreby výkladu aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť. Kasačný súd sa stotožnil v určitej časti aj s rozsudkom Najvyššieho súdu sp.zn. 4Sžfk/62/2018, ktorú dotknutú časť v uvedenom rozsahu citoval (viď bod č. 38 tohto rozsudku). Vo zvyšných názoroch sa však v zmysle citovaných záverov z rozsudkov Súdneho dvora vo veciach Sopropé (viď bod č. 44 tohto rozsudku), Twoh International (viď bod č. 45 tohto rozsudku), Sabou (viď bod č. 47 tohto rozsudku), Kyrian (viď bod č. 49 tohto rozsudku), Enel Maritsa Iztok (viď bod č. 51 tohto rozsudku) ako aj rozsudku Agrobot musel od neho ako aj od obdobných rozsudkov iných senátov (viď bod č. 26 tohto rozsudku) odkloniť.

81. Kasačný súd v preskúmanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

82. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré neboli naplnené.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).