

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/72/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200656  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200656.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) CRH (Slovensko) a.s., so sídlom 906 38 Rohožník, právne zastúpenej PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátskou kanceláriou, so sídlom Karadžičova 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 117079/2016 zo dňa 4. februára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/87/2016-110 zo dňa 23. augusta 2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 1611126/2015 zo dňa 30.10.2015 vyrubil žalobkyni podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 50.552,63 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 117079/2016 zo dňa 04.02.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok

(ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia ako aj konania, ktoré vydaniu rozhodnutia predchádzalo v intenciách námietok včas vznesených žalobkyňou dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie vychádza z postačujúco zisteného skutkového stavu, z ktorého bol vyvodенý vecne správny právny záver a súd nevzhladol v postupe správcu dane ani žalobkyňou tvrdené vady konania. Teda napadnuté rozhodnutia považoval za vecne správne, aj zákonné.

5. Na základe zistených skutočností správcu dane vyslovil záver, že žalobkyňa v prípade deklarovaného dodania tovaru do iného členského štátu nemá nárok na uplatnenie oslobodenia v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a je povinná znášať zaťaženie daňou z pridanej hodnoty, s čím žalobkyňa nesúhlasila. Z predložených medzinárodných nákladných listov CMR vyplynulo, že prepravu tovaru mala vykonať spoločnosť NEZVAL okna - dvere, s.r.o. a miestom vykládky tovaru pre odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. malo byť mesto Hodonín, Česká republika. Z informácií získaných prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií ako aj informácií získaných preverovaním vykonaným Daňovým úradom Bratislava III vyplynulo, že prepravu predmetného tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., t. j. prepravu v skutočnosti vykonala iná osoba ako dopravca uvedený na predložených medzinárodných nákladných listoch CMR, resp. dopravca deklarovaný platiteľom. Z preverovania na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií ďalej vyplynulo, že tovar nebol pre odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. na adrese uvedenej na medzinárodných nákladných listoch CMR ako miesto vykládky fyzicky vyložený.

6. Neúplné a nepotvrdené medzinárodné nákladné listy CMR, ako aj veľmi všeobecné písomné prehlásenie odberateľa, nepotvrdené dodacie listy o prevzatí tovaru a ich bezvýhradná akceptácia žalobkyňou ako postačujúci dôkaz o uskutočnení intrakomunitárneho dodania podľa žalovaného, nesvedčia o dobrej viere žalobkyne, ktorá za daných okolností mala byť opatrnejšia a mala požadovať od odberateľa alebo prepravcu ďalšie dôkazy preukazujúce faktické dodanie tovaru do iného členského štátu. Pokiaľ tak neurobila, nemohla podľa názoru krajského súdu v dobrej viere vystavovať daňové doklady oslobodené od DPH.

7. Krajský súd uviedol, že jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle Daňového poriadku zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, v zmysle zásady súčinnosti správcu dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Daňová kontrola je z tohto pohľadu jedným z najvýznamnejších nástrojov štátu v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb a zároveň predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Dokazovanie vykonáva správcu dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania. Daňový subjekt preukazuje aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie. Inštitút daňovej kontroly slúži na zistenie alebo overenie si skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie hmotnoprávných daňových predpisov a zároveň predstavuje nástroj na overenie pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania. Zákon o dani z pridanej hodnoty (v znení účinnom k 31.12.2009) jednoznačne stanovuje, že tovar, ktorý je prepravený alebo odoslaný do iného členského štátu odberateľovi, ktorý má pridelené IČ DPH, je oslobodený od dane z pridanej hodnoty tovaru iba za splnenia podmienok uvedených v § 43 ods. 5 zákona.

8. Ako vyplýva zo skutkového stavu, ktorý bol zistený správcou dane, prepravu tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., t. j. prepravu vykonala iná osoba ako prepravca deklarovaný na predložených medzinárodných nákladných listoch CMR. Z preverovania tiež vyplynulo, že tovar na mieste určenia alebo uvedenej adrese odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o. nebol fyzicky vyložený a nebol ani odberateľom prevzatý.

9. Odberateľ NEZVAL okna - dvere s.r.o., ktorý sa stal vlastníkom tovaru na území Slovenska v priestoroch dodávateľa Holcim (Slovensko) a.s. následne predal tovar slovenskému odberateľovi, ktorý vykonával prepravu tovaru spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o. a v cene tovaru bola započítaná aj preprava, t. j. preprava nebola osobitne fakturovaná. Spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., ako predávajúci, uzavrel kúpnu zmluvu s odberateľom spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o. na ten istý tovar, ktorý nakupoval od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s., v ktorej je uvedené, že dopravu zaisťuje na vlastné náklady kupujúci Tm sanit SK s.r.o. Zo zistení českej daňovej správy vyplynulo, že spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o. nemá splnené materiálne - technické podmienky na vykonávanie predmetného druhu obchodu, ktorým bolo obchodovanie s voľne uloženým cementom.

10. Správca dane pri preverovaní obchodných transakcií uskutočnených medzi žalobkyňou a spoločnosťou NEZVAL okna - dvere s.r.o. využil výsledky medzinárodnej výmeny informácií s českou daňovou správou vo veci preverenia dodávok tovaru pre odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o. za obdobie roka 2009. Česká daňová správa uviedla, že tovar bol doručený na adresu Čajkovského 4211/41, Hodonín, ČR, prepravcom predmetného tovaru bola spoločnosť Tm sanit SK s.r.o. Holíč, SR. Z českej daňovej správy vyplynulo, že tovar nebol vyložený, ale bol po preprave do Hodonína vybavený ďalšími dokladmi a expedovaný ďalej. Tovar nadobudnutý od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s., spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o. predala do iného členského štátu spoločnosti Tm sanit SK s.r.o.

11. Preto i podľa názoru krajského súdu, bolo povinnosťou žalobkyne predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jej nároku na oslobodenie od DPH. Doklady, ktoré žalobkyňa predložila za účelom preukázania oslobodenia od dane: medzinárodné nákladné listy CMR, písomné prehlásenie odberateľa, dodacie listy, nie je možné považovať za vierohodné doklady, ktoré reálne preukazujú prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Medzinárodné nákladné listy CMR neboli riadne vyplnené, preprava nebola riadne potvrdená prepravcom a ani odberateľom nebolo potvrdené prevzatie tovaru. Dodacie listy neboli potvrdené odberateľom uvedeným na faktúre a ani žiadnou inou osobou.

12. Keďže daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Ak žalobkyňa argumentuje v žalobe, že požadované doklady predložila, krajský súd konštatoval, že nepostačuje iba formálna existencia faktúr, resp. dodacích listov, CMR, ktoré sú aj podľa názoru súdu nedostatočné, neúplné, reálne nepreukazujú konkrétnu príslušnú prepravu z tuzemska do Českej republiky. V danom prípade mal prepravu zabezpečiť odberateľ, a preto bolo povinnosťou žalobkyne ako dodávateľa preukázať dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do iného členského štátu (ČR) s poukazom na obsah ustanovenia § 43 ods. 5 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), kópiu faktúry a písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu.

13. Z § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý oslobodenie od dane uplatňuje. Žalobkyňa nepreukázala rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru - cementu je spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., ktorá je deklarovaná na odberateľských faktúrach ako odberateľ, pretože tvrdenia žalobkyne, ňou predložené doklady splnenie týchto podmienok nepreukazujú. Žalobkyňa by teda úspešne mohla uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že sporný tovar opustil územie SR a prepravu tovaru vykonal odberateľ, spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o. tak, ako to žalobkyňa deklarovala v priebehu daňového konania.

14. Žalobkyňa preukazovala intrakomunitárne dodanie tovaru písomným vyhlásením odberateľa zo dňa 08.01.2010, v ktorom Ing. P. Z. - konateľ spoločnosti NEZVAL okna - dvere s.r.o. prehlásil, že v

období od 01.07.2009 - 31.12.2009 nakúpil od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. tovar - šedý cement v objeme 26 088,27 t a v hodnote 1.609.355,50 €, ktorý bol prepravený do Českej republiky. Vo vzťahu k tomuto dôkazu krajský súd uviedol, že na prehlásení sa nenachádza pečiatka potvrdzujúca dátum doručenia predmetného prehlásenia spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. a nevyplýva z neho skutočnosť, ktorá osoba vykonala prepravu.

15. Správny súd preto súhlasil s argumentáciou správcu dane, že z predloženého písomného prehlásenia odberateľa nevyplýva, že predmetný tovar prepravil do iného členského štátu odberateľ NEZVAL okna - dveře s.r.o. a vzhľadom na skutočnosť, že predmetnú prepravu tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., mal správca dane oprávnenú pochybnosť o skutočnostiach deklarovaných prostredníctvom predkladaného písomného potvrdenia odberateľa a zároveň pochybnosť o dôveryhodnosti písomného prehlásenia predloženého za účelom preukázania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa NEZVAL okna - dveře s.r.o.

16. Ďalej žalobkyňa namietala, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a trpí takou vadou konania, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť, keď žalovaný nesprávne v rozpore so zákonom neprihliadol na žalobkyňou predložený dôkaz (čestné vyhlásenie p. Z. zo dňa 28.05.2015) a tento dôkaz nesprávne nepovažoval za dôkaz podľa daňového poriadku, ani naň neprihliadal s odôvodnením, že ho žalobkyňa nepredložila do konca daňovej kontroly. Vo vzťahu k predloženému čestnému prehláseniu zo dňa 28.05.2015 spolu s písomným vyjadrením k protokolu, ktorým žalobkyňa potvrdzovala skutočnosť, že náklady a riziká s prepravou tovaru z Rohožníka do Hodonína znášala spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o. a zároveň preukazovala, že dodanie tovaru pre spoločnosť žalobkyne predstavovala pohyblivú dodávku, krajský súd uviedol, že tieto tvrdenia žalobkyne nemohli byť správcom dane zohľadnené. Správne bolo správcom dane v rozhodnutí uvedené, že predmetné prehlásenie zo dňa 28.05.2015 žalobkyňa nepredložila v priebehu výkonu daňovej kontroly, keď žalobkyňa predmetný doklad nemala v dispozičnej sfére v zmysle § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. V preskúmvanej veci si žalobkyňa uplatňovala oslobodenie od DPH za dodanie tovaru v mesiaci november 2009 s tým, že prepravu vykoná sám odberateľ teda spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o., potom bola žalobkyňa povinná písomné vyhlásenie odberateľa mať k dispozícii najneskôr do 6 mesiacov, t. j. do konca mája 2010. Žalobkyňou predložené prehlásenie štatutárneho zástupcu firmy NEZVAL okna - dveře s.r.o., že nakúpil a prepravil tovar je z 28.05.2015, teda cca 5 rokov po zákonom stanovenej lehote.

17. S poukazom na uvedenú konštatáciu súdu nebolo možné súhlasiť s tvrdením žalobkyne ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaným v súvislosti s čestným prehlásením zo dňa 28.05.2015 a rovnako s tvrdením o porušení povinnosti daňového úradu a žalovaného vykonať a vyhodnotiť dôkazy predložené v daňovom konaní, keďže bolo nesporne preukázané, že žalovaný a tiež správca dane sa otázkou posúdenia predloženého čestného prehlásenia zo dňa 28.05.2015 riadne zaoberali a svoje stanovisko v svojom rozhodnutí premietli.

18. Vychádzajúc zo zistení súdu ako výsledok preskúmania napadnutých rozhodnutí, postupu správcu dane a žalovaného a oboznámením sa s obsahom administratívneho spisu, sa krajský súd stotožnil so žalovaným, že nebolo preukázané, že prepravu tovaru vykonala spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o., ale prepravu predmetného tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o. vo vlastnom mene a na svoj účet.

19. Správne správca dane v súlade s § 3 ods. 2 Daňového poriadku na základe dostatočne zisteného skutkového stavu vyhodnotil všetky dôkazné prostriedky, ktoré boli jednak predložené žalobkyňou, ako aj tie, ktoré získal vyžiadaním informácií, pričom postupoval v súlade so zásadou uvedenou v § 3 ods. 6 Daňového poriadku a jednoznačne mal preukázané, že tieto dôkazy predložené žalobkyňou reálne neodrážali zistené skutočnosti v zmysle požadovaných dokladov s poukazom na obsah ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., konkrétne preukázania prepravy tovaru, pretože deklarované prepravenie tovaru potvrdené nebolo. Predložené doklady ani podľa názoru krajského súdu nie je možné považovať

za vierohodné doklady, ktoré objektívne a reálne preukazujú prepravu z tuzemska do Českej republiky.

20. Preukázať oprávnenosť tvrdení a dôkazných prostriedkov je na daňovom subjekte. Povinnosť splnenia dôkazného bremena nie je na daňovom orgáne, táto povinnosť mu zo zákona nevyplýva. V daňovom konaní je povinnosť uložená daňovému subjektu preukázať oprávnenosť jeho nárokov, čo sa týka otázky vierohodnosti predložených dokladov, a to v danom prípade žalobkyňa nepreukázala. Aj keď žalobkyňa predložila doklady, na ktoré v žalobe poukazuje, tieto nepreukázali reálne plnenie toho, čo bolo v dokladoch uvádzané.

21. V nadväznosti na pochybnosti vyplývajúce z predkladaných medzinárodných nákladných listov CMR, dodacích listov, písomných prehlásení odberateľa, žalobkyňa mohla mať vedomosť o nezrovnalosti medzi skutočnosťou, že dopravcom je česká spoločnosť, vozidlá používané týmto dopravcom majú slovenské EČV, t. j. žalobkyňa mohla mať prípadnú pochybnosť o vykonaní prepravy tovaru odberateľom NEZVAL okna - dvere s.r.o. Získanie informácie o predmete podnikania odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o. tak mohlo viesť žalobkyňu k overeniu si skutočností týkajúcich sa prepravy tovaru, o ktorej realizácii mohla z predkladaných dokladov žalobkyňa oprávnenne pochybovať. Taktiež z predložených medzinárodných nákladných listov CMR nevyplýva potvrdené prevzatie tovaru odberateľom NEZVAL okna - dvere s.r.o. V tomto smere správne žalovaný konštatoval, že v nadväznosti na predložené doklady za účelom preukázania oslobodenia od dane mohli byť uvedené skutočnosti vo sfére vplyvu poznania spoločnosti žalobkyne a v prípade existencie adekvátnych kontrolných mechanizmov v uvedených prípadoch viesť žalobkyňu k zvýšenej pozornosti pri uplatnení oslobodenia od dane.

22. Krajský súd zastáva názor, že nielen podľa názoru žalovaného, ale i z rozsudkov Súdneho dvora EÚ C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní (dodržiavaní daňových povinností) obchodného partnera. V tejto súvislosti uviedol aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom súd poukázal na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasným základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu.

23. Ďalej krajský súd uviedol, že splnenie hmotnoprávných podmienok ustanovených v § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. pre oslobodenie od dane musí byť súčasné, takže pokiaľ žalobkyňa zastávala názor, že dodanie tovaru do iného členského štátu predloženými listinami preukázala, nič to nemení na skutočnosti, že nepreukázala splnenie podmienky, že prepravu tovaru do Českej republiky vykonal odberateľ, spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., nesúhlasil krajský súd s tvrdením žalobkyne, naopak zastával krajský súd názor, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly nepožadoval od žalobkyne žiadny doklad nad rámec uvedeného zákonného ustanovenia.

24. Krajský súd sa preto stotožnil s argumentáciou žalovaného, že daňový subjekt nebol dostatočne obozretný a neprijal všetky dostupné opatrenia, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na plnení, ktoré by mohlo viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

25. Za neopodstatnenú považuje krajský súd i námietku žalobkyne, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH vykonaná u žalobkyne za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprimerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií. Správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015. Žalobkyňa v žalobe uviedla, že samotná daňová kontrola za rok 2009 trvala 347 dní, t. j. menej ako rok, ale pre nezákonné prerušenie daňovej

kontroly mala žalobkyňa za to, že daňová kontrola trvala dlhšie ako rok. Z daňového poriadku vyplýva legitímne právo daňovú kontrolu prerušiť a keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. V zmysle § 44 Daňového poriadku sa daňová kontrola vykonáva vždy len 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.

26. V prejednávanej veci mal krajský súd za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22.05.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku, s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa DPH. Oznámením zo dňa 28.01.2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 04.05.2015.

27. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane oboznámil žalobkyňu s počtom zaslaných žiadostí, s uvedením konkrétneho partnera daňového subjektu a konkrétnych preverovaných faktúr, s ktorými žiadosti súvisia a tiež s uvedením krajín, do ktorých boli predmetné žiadosti zaslané. Rovnako zo spisu vyplýva, že podanie medzinárodných informácií pre nezachovanie lehoty na ich podanie riadne a včas urgoval.

28. Správca dane medzinárodnou výmenou informácií preveroval skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z., skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

29. Krajský súd zastáva názor, že správca dane nemôže vopred predpokladať obsah zistených skutočností z jednotlivých odpovedí, ich vzájomné súvislosti a či informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií budú mať a v akom rozsahu, vplyv na správne určenie dane. Potom tvrdenie žalobkyne, že pokiaľ neboli z medzinárodnej výmeny informácií zistené také skutočnosti, ktoré by mali vplyv na dorubenie dane, nebol dôvod na prerušenie daňovej kontroly, je nedôvodné. V súvislosti s otázkou neprimeraného prerušenia daňovej kontroly súd poukázal na nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016.

30. Krajský súd k veci dodal, že žalobkyňa bola s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámená, pričom náročnosť veci si prerušenie daňovej kontroly vyžadovala a jej právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo, a preto argumentácii žalobkyne vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a dôvodom jej prerušenia nemožno priznať právnu relevanciu. Uvedený názor je v súlade i s názorom vysloveným v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13.11.2012. Preto aj upriamenie pozornosti žalobkyne 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.

31. V preskúmvanej veci rovnako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobkyne, že nebola prítomná pri vypočutí p. Z. ako svedka českou daňovou správou dňa 09.08.2011. Správca dane na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky obdržal v rámci odpovede českej daňovej správy protokol o ústnom pojednávaní zo dňa 09.08.2011 spísaný s bývalým konateľom spoločnosti Tm sanit SK s.r.o. - Ing. Z., ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 27.04.1998 do 09.11.2010, pričom predmetom jeho vypočutia boli skutočnosti týkajúce sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL okna - dvere s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., ktorých konateľom v čase uskutočnenia obchodu bol Ing. P. Z.. Žalobkyňa nebola účastníkom obchodného vzťahu medzi

spoločnosťou NEZVAL okna - dvere s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., z uvedeného dôvodu jej ani právo byť prítomná pri vypočutí svedka Ing. Z. neprináležalo.

32. Pokiaľ správca dane nevykonal dôkaz navrhovaný žalobkyňou - vypočutie svedka p. Z. s odôvodnením, že vzhľadom na osobnú účasť Ing. P. Z. v spoločnostiach NEZVAL okna - dvere s.r.o. a Tm sanit SK s.r.o., zúčastnených na predmetných obchodoch, dodatočného predkladania dokladov, o ktorých vznikla správcovi dane oprávnená pochybnosť o vierohodnosti a skutočnom účele ich vyhotovenia (čestné prehlásenie zo dňa 28.05.2015) a z toho vyplývajúcej možnosti ďalšieho účelového konania prípadného svedka, nemožno tento postup správcu dane hodnotiť ako nesúladný so zákonom. Okrem už uvedeného vo vzťahu k otázke dokazovania krajský súd ešte dodal, že je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

33. Vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel súd k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného sú vecne správne, názor v nich vyslovený zodpovedá zásadám správneho uváženia a je v súlade aj s hmotno-právnymi ustanoveniami § 43 ods. 1, ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, podrobne vyhodnotil, že žalobkyňa vierohodne nepreukázala rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Žalovaný správny orgán sa logicky a vecne vysporiadal s námietkami žalobkyne a v konaní neboli porušené procesné práva žalobkyne ako účastníka konania.

34. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

35. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p. v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

36. Krajský súd podľa názoru sťažovateľky nesprávne vyhodnotil námietku o dôvodnosti, významu a účelu prerušenia daňovej kontroly. V jeho argumentácii absentuje relevantné zdôvodnenie, vlastná úvaha a absencia dôvodov, prečo mal správny súd preukázané nevyhnutnosť, primeranosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly.

37. Sťažovateľka namietala aj nesprávne právne posúdenie ustanovenia § 44 Daňového poriadku vo veci rozsahu daňovej kontroly a jej prerušenia, t. j. nevyhnutnosť vykonania postupov MVI, ako aj ich oneskorené začatie. Krajský súd nezohľadnil v rozsudku ani zásadu proporcionality. Ďalej tiež namietala nedodržanie zákonom daného rozsahu dĺžky daňovej kontroly. Nestotožnila sa s argumentom správneho súdu, že správca dane vopred nevie, čo z postupov MVI zistí.

38. V rozsudku absentuje odôvodnenie k námietke voči nezákonnosti spôsobenej prerušením daňovej kontroly. Sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov a absenciu úvahy súdu.

39. Sťažovateľka namietala jej nezákonné vylúčenie z účasti na úkonoch vykonávaných zo strany daňového úradu prostredníctvom iného daňového úradu v ČR týkajúcich sa svedka Z.. Keďže nebolo umožnené sťažovateľke klásť svedkovi otázky považuje vykonaný dôkazný prostriedok za nezákonný. Sťažovateľka sa tiež nestotožnila s právnym posúdením ohľadne písomného prehlásenia pána Z..

40. Ohľadom nesplnenia podmienok pre priznanie oslobodenia od DPH sťažovateľka nesúhlasila 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 a tak ide o nezákonné prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľku.

41. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v napadnutom rozsudku a námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

42. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. júla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

43. Kasačný súd vyhodnotil tvrdenú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku ako nedôvodnú. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený, a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

44. Iba v súvislosti s častou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcej argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľky 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 sťažovateľka v preskúmvanej veci pokúsila aj za pomoci dôvodu podľa písmena g) spochybníť rozhodnutie správneho súdu tým, že v ňom našla prvky pre svoju argumentáciu o nesprávnom právnom posúdení veci, to iba potvrdzuje nedôvodnosť predloženého dôvodu podľa písmena f).

45. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľka označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom, a že tento postup správneho súdu jej 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 sťažovateľkou 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 sťažovateľky s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

46. 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 Ryabykh proti Rusku).

47. 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).

48. 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 § 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 sa nachádza stručný priebeh konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobkyne a vyjadrenia žalovaného. Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci a prehľade dotknutých právnych ustanovení už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov. 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.

49. 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).

50. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. 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.

51. K námietke nesprávneho právneho posúdenia príslušných ustanovení Daňového poriadku a ich aplikáciu správcom dane na vykonané postupy MVI 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 väd 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).

52. Vychádzajúc z vyššie uvedeného názoru kasačný súd poukazuje na doterajšiu rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu, kedy bolo pripustené (napríklad rozsudok 4Sžfk/62/2018 zo dňa 2. 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.“

53. Vyššie uvedený rozsudok zdôraznil pri prerušení daňovej kontroly požiadavku jej 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 zdaniteľných 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 zdaniteľné 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.

54. 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.

55. 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.

56. Sťažovateľka namietala predovšetkým proti neskorému zahájeniu postupov MVI, t. j. až po 8 mesiacoch, a ďalej ich nedôvodnosti. Tak ako správny súd uviedol, dôvodom prerušenia daňovej kontroly aj vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu november 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.

57. 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.

58. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

59. 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 neustranne, spravodlivo a v primeranej lehote. Preto v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a neustranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti preskúmvanej 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 svojim dopadom významná.

60. 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.

61. 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.

62. Avšak nariadenie č. 904/2010, ako priamo vykonateľný predpis Európskej únie zdôraznilo v odôvodnení č. 4 a 5, že daňové podvody a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam prekračujúce hranice členských štátov vedú k 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).

63. 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 sťažovateľky, že nebola dostatočne informovaná pred, resp. po podaní žiadosti o MVI, aby nielen mohla 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 sťažovateľke, pretože ako bolo zdôraznené, jej účelom je stanovenie pravidiel úzkej spolupráce medzi príslušnými orgánmi jednotlivých členských štátov.

64. Čo sa týka otázky predloženej sťažovateľkou, či rozhodnutie žiadaného orgánu členského štátu vykonať príslušné zisťovanie informácií prostredníctvom výsluchu svedka pri vedomosti sťažovateľky 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 na výsluchu svedkov, ktorý žiadaný štát uskutočnil. Preto je aj sťažnostný bod, že sa sťažovateľka nemohla zúčastniť vypočutia svedka pána Ing. Z. českou daňovou správou nedôvodný.

65. Obdobne kasačný súd pristúpil aj ku sťažnostným bodom, ktoré spochybňovali samotnú otázku efektivity postupov MVI vzhľadom na získané výsledky a ich nepremietnutie do odôvodnenia preskúmvaného rozhodnutia. Správny súd 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 konštatovať samotné skutočnosti a z nich vyplývajúce a neodstránené pochybnosti správcu dane sú najmä pri IC dodaní riadnym titulom na podanie žiadostí o MVI.

66. 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.

67. Ďalej sťažovateľka namietala dĺžku prerušenia v súvislosti s dĺžkou postupov MVI a jej negatívny zásah do právnej autonómie sťažovateľky, t. j. že počas tak dlhého prerušenia jej v zmysle § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. nebol priznaný jej nárok na nadmerný odpočet.

68. Podľa § 79 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

69. Podľa § 79 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

70. 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 zadržaného 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).

71. Obdobne judikoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky v správnom súdom už citovaným uznesením

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.“

72. Ako bolo kasačným súdom uvedené, 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 sťažovateľkou v daňovom priznaní uplatnený nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu. Uvedený nadmerný odpočet je v zmysle vyššie citovaného § 71 ods. 1 in fine zákona 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.

73. Zo spisu správcu dane ale ani z charakteru podnikania sťažovateľky nevyplýva nič, čo by podporovalo záver, že sťažovateľka iba spoločnosti NEZVAL v zdaňovacom období dodávala tovar. Z uvedeného dôvodu je celkom logické, že aj na toto zdaňovacie obdobie sa vzťahovali postupy MVI vyžiadané správcom dane pre celé kontrolované obdobie. Pokiaľ sťažovateľka namietala proti neprimeranej dĺžke daňovej kontroly, ktorá sa vytvárala v závislosti na preverovaní oprávnenosti výšky jednotlivých častí hore uvedených množín správcom 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 správcom dane, ktorá bola ukončená až 26.01.2015).

74. 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 zadržiavať 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 vykazaného v priznaní k DPH, ktorá by mohla byť predmetom čiastočného prevedenia alebo vrátenia tohto nadmerného odpočtu.

75. Ako už kasačný súd zdôraznil, na nadmerný odpočet je nutné pozeráť 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.

76. 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 preukáza, 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.“

77. Ako bolo vyššie uvedené, 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 sťažovateľka nedala riadne odpovede. Z uvedeného dôvodu pristúpil k zaslaniu žiadostí o MVI na rôzne daňové správy v závislosti od spektra odberateľov sťažovateľky. Ako bolo vyššie tiež zdôraznené, je v plnej právomoci správcu dane, aký scenár daňovej kontroly zvolí s plnou zodpovednosťou za jej chybný priebeh vo forme znášania sankčných úrokov.

78. 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 sťažovateľky pri IC dodaniach pre spoločnosť NEZVAL možnosť aplikovať postup opísaný napríklad v hore citovanom rozsudku Agrobet CZ s.r.o. Sťažovateľka 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 sťažovateľka vzniknuté pochybnosti správcu dane objasnila, či iným spôsobom rozptýlila. 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.

79. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku 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.

80. Navyše až po ukončení daňovej kontroly dňa 06.05.2015, t. j. od 1. 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 zdôrazniť, že ani tento postup si daňový subjekt nemôže od správcu dane vynútiť, lebo záleží od jeho správnej úvahy.

81. Ďalej sťažovateľka poukazovala na nadmerné prekročenie lehoty na vykonanie postupov MVI. Avšak pozornosti kasačného súdu neušlo, 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 oprávnene použil viaceré urgencie.

82. Potom musí kasačný súd konštatovať, že pokiaľ skutočnosti zistené správcou 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

preskúmanej 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.

83. Posledný okruh sťažnostných bodov smeroval k nesprávnemu právnemu posúdeniu vecných podmienok na oslobodenie sťažovateľky od dane. Tu sťažovateľka poukazovala na dôkaznú hodnotu písomného prehlásenia pána Ing. Z., vyjadřila 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 sťažovateľky o IC dodaní tovaru. Navyše sťažovateľka, obdobne ako každý iný daňový subjekt, poukazovala na to, že nemá možnosť za bežných hospodárskych podmienok preveriť si celý dodávateľský reťazec.

84. Kasačný súd je názoru, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd sa primerane ku všetkým skutočnostiam vyjadřil. Správny súd poukázal na skutočnosť, že prepravu v skutočnosti vykonala iná osoba ako dopravca uvedený na predložených CMR. O nedostatočnej obozretnosti sťažovateľky pri predložených CMR, ktoré boli neúplné a nepotvrdené, a takisto pri nepotvrdených dodacích listoch o prevzatí tovaru, svedčí jej postoj, že si nevyžiadala ich doplnenie, či opravu a ako také zaevidovala ako účtovné doklady osvedčujúce splnenie podmienok § 43 zákona č. 222/2004 Z.z.

85. Absencia materiálo - technických podmienok u spoločnosti NEZVAL na obchodovanie s voľne uloženým cementom, okamžitý odpredaj z pozície vlastníka tovaru na území Slovenskej republiky spoločnosti Tm sanit SK s.r.o. do iného členského štátu, doprava do Hodonína bez vyloženia tovaru, to všetko podľa správneho súdu nezodpovedalo dôkazom, ktoré sťažovateľka predložila na preukázanie svojho nároku na oslobodenie od dane.

86. Samotné písomné vyhlásenie Ing. P. Z. (konateľ spoločnosti NEZVAL) oprávnene správny súd s prihliadnutím na neskorý dátum jeho doručenia sťažovateľke 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. Z vyššie uvedených dôvodov ani tejto poslednej skupine sťažnostných bodov nemohol kasačný súd priznať relevanciu.

87. Ďalej sťažovateľka v kasačnej sťažnosti výslovne namietala odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu krajským súdom. 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.

88. 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 vyjadřená 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.

89. Sťažovateľkou uvedené rozsudky najvyššieho súdu, tiež Súdneho dvora ako aj početne uvádzané nálezy a rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky nepochybne spadajú pod vyššie vymedzený rozsah. Výnimku tvorí sťažovateľkou uvádzaný rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S

78/2016 zo dňa 10. mája 2018 s poukazom, že ide o totožnú vec.

90. 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 Bulletin 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).

91. Sťažovateľka je presvedčená, 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 zákona č. 222/2004 Z.z. vo vzťahu k smernici č. 2006/112.

92. K uvedeným okruhom otázok sa však kasačný súd vyššie vyjadril s tým, že poukázal na relevantnú judikatúru Súdneho dvora, ktorá svedčí o opaku. Správny súd tiež 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).

93. Pokiaľ za tejto situácie sťažovateľka vytýkala správne súdu, že sa neriadil ňou uvedenými rozsudkami pri posudzovaní IC dodania, kasačný súd v tom nezistil žiadne pochybenie. Pri rozsudku Súdneho dvora sp. zn. C-273/11 Mecsek-Gabona Ktf bolo síce poukázané, že aj neúplné CMR majú svedčiť o konaní platiteľa v dobrej viere, ale správny súd oprávnene 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 SK s.r.o. Práve pochybnosti o mieste dodania a chýbajúce potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom mala sťažovateľka odstrániť, aby preukázala konanie v dobrej viere.

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

95. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

96. Pokiaľ sťažovateľka 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.

97. Záverom kasačný súd uvádza, že ak sťažovateľka využíva na podporu svojej argumentácie rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora, tak si musí byť vedomá, 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.

98. Pritom nie je sporné v zmysle rozsudkov Súdneho dvora, resp. jeho predchodcu Costa v. Enel alebo Kühne a Heitz ako aj z § 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.

99. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

100. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

101. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

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