

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/75/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200661  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200661.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeníka, v právnej veci žalobcu: CRH (Slovensko) a.s., Rohožník, IČO: 00 214 973, právne zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátska kancelária, Karadžičova 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu (ďalej aj „kasačný sťažovateľ“) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 zo dňa 28. júna 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 zo dňa 28. júna 2018 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Kasačnému sťažovateľovi p r i z n á v a právo na plnú náhradu trov konania voči žalovanému.

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 1610327/2015 zo dňa 29.10.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „Daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 39 697,34 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009, nakoľko nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu ustanovených v § 43 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) pri faktúrach v celkovej hodnote 208 933,46 € za dodanie tovaru (cementu) pre zahraničného odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o., Hodonín, Česká republika (ďalej len

„NEZVAL okna - dvere, s.r.o.“).

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že z obsahu medzinárodných nákladných listov CMR predložených v daňovom konaní vyplynulo, že prepravu tovaru- cementu od dodávateľa- žalobcu 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. Informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií, ako aj informácie získané preverovaním vykonaným Daňovým úradom Bratislava III však uvedenú skutočnosť vyvrátili, preukazujúc, že prepravu predmetného tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., t. j. 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 a odberateľom nebol ani prevzatý.

3. Krajský súd mal v prejednávanej veci za preukázané, že odberateľ NEZVAL okna - dvere s.r.o., ktorý sa stal vlastníkom tovaru na území Slovenska v priestoroch dodávateľa- žalobcu, následne predal tovar slovenskému odberateľovi, ktorý vykonával prepravu tovaru, spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o., pričom 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 uvedený, 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.

4. Správca dane pri preverovaní obchodných transakcií uskutočnených medzi žalobcom 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. Holič, 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 žalobcu spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o. predala do iného členského štátu spoločnosti Tm sanit SK s.r.o.

5. Vychádzajúc z uvedených skutočností bolo podľa názoru Krajského súdu v Bratislave povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na oslobodenie od DPH. Doklady, ktoré žalobca predložil za účelom preukázania oslobodenia od dane v podobe medzinárodných nákladných listov CMR, písomných prehlásení odberateľa a dodacích listov, nie je možné považovať za vierohodné doklady, reálne preukazujúce prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že medzinárodné nákladné listy CMR neboli riadne vyplnené, preprava nebola riadne potvrdená prepravcom a ani prevzatie tovaru nebolo riadne potvrdené odberateľom, keď dodacie listy neboli potvrdené odberateľom uvedeným na faktúre a ani žiadnou inou osobou.

6. Krajský súd v Bratislave zdôraznil, že nepostačuje iba formálna existencia faktúr, resp. dodacích listov, CMR, ktoré boli v danom prípade nedostatočné, neúplné a reálne nepreukazovali konkrétnu prepravu z tuzemska do Českej republiky, ktorú mal zabezpečiť odberateľ. Bolo preto povinnosťou žalobcu, 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 o DPH, kópiou faktúry a písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu.

7. V zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH, splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý oslobodenie od dane uplatňuje. Krajský súd dospel k stanovisku, že žalobca

predložením príslušných dokladov nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a taktiež ani skutočnosť, že nadobúdateľom sporného tovaru - cementu bola spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., ktorá bola deklarovaná na odberateľských faktúrach ako odberateľ. Žalobca by mohol úspešne uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH 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 bolo žalobcom deklarované v priebehu daňového konania.

8. Vo vzťahu k žalobcom predloženému písomnému vyhláseniu odberateľa zo dňa 08.01.2010, v ktorom U. E. - 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, Krajský súd v Bratislave uviedol, že na prehlásení sa nenachádza pečiatka potvrdzujúca dátum doručenia predmetného prehlásenia spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. a nevyplýva z neho ani skutočnosť, ktorá osoba vykonala prepravu. Z uvedeného dôvodu krajský súd súhlasil s argumentáciou správcu dane, že z predloženého písomného prehlásenia odberateľa nevyplýva, že predmetný tovar prepravil do iného členského štátu odberateľ NEZVAL okna - dvere 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 - dvere s.r.o.

9. K žalobcovej námietke, 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 žalobcom predložený dôkaz (čestné vyhlásenie p. E. zo dňa 28.05.2015) a tento dôkaz nesprávne nepovažoval za dôkaz podľa Daňového poriadku a nezohľadnil ho s odôvodnením, že ho žalobca nepredložil do konca daňovej kontroly, Krajský súd v Bratislave uviedol, že správca dane správne podotkol, že predmetné prehlásenie zo dňa 28.05.2015 žalobca nepredložil v priebehu výkonu daňovej kontroly, keď žalobca predmetný doklad nemal v dispozičnej sfére v zmysle § 43 ods. 8 zákona o DPH do konca šiesteho kalendárneho mesiaca, nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Keďže v preskúmvanej veci si žalobca uplatňoval oslobodenie od DPH za dodanie tovaru v mesiaci jún 2009 s tým, že prepravu vykoná sám odberateľ, teda spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., potom bol žalobca povinný mať k dispozícii písomné vyhlásenie odberateľa najneskôr do 6 mesiaca, t. j. do konca decembra 2009. Žalobcom predložené prehlásenie štatutárneho zástupcu firmy NEZVAL okna - dvere s.r.o., že nakúpil a prepravil tovar, je z 28.05.2015, teda vyše 5 rokov po zákonom stanovenej lehote.

10. S poukazom na uvedenú konštatáciu nebolo podľa názoru krajského súdu možné súhlasiť s tvrdením žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci žalovaným v súvislosti s čestným prehlásením zo dňa 28.05.2015 a rovnako s tvrdením o porušení povinnosti správcu dane 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.

11. Krajský súd konštatoval, že správca dane správne a v súlade s § 3 ods. 2 Daňového poriadku na základe dostatočne zisteného skutkového stavu vyhodnotil všetky dôkazné prostriedky, ktoré boli jednak predložené žalobcom, ako aj tie, ktoré získal vyžiadaním informácií, pričom postupoval v súlade so zásadou uvedenou v § 3 ods. 6 Daňového poriadku a mal jednoznačne za preukázané, že tieto dôkazy predložené žalobcom reálne neodrážali zistené skutočnosti v zmysle požadovaných dokladov s poukazom na obsah ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH, konkrétne preukázania prepravy tovaru, pretože deklarované prepravenie tovaru potvrdené nebolo. Predložené doklady nie je ani podľa názoru krajského súdu možné považovať za vierohodné doklady, ktoré objektívne a reálne preukazujú prepravu z tuzemska do Českej republiky.

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

13. Krajský súd zdôraznil, 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. Na podporu svojho stanoviska krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2009.

14. Krajský súd považoval taktiež za dôležité uviesť, že splnenie hmotnoprávných podmienok ustanovených v § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH pre oslobodenie od dane musí byť súčasné, takže pokiaľ žalobca zastával názor, že dodanie tovaru do iného členského štátu predloženými listinami preukázal, nič to nemení na skutočnosti, že nepreukázal splnenie podmienky, že prepravu tovaru do Českej republiky vykonal odberateľ, spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o.

15. Z vyššie uvedených dôvodov sa krajský súd 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.

16. Za neopodstatnenú označil krajský súd taktiež námietku žalobcu týkajúcu trvania daňovej kontroly, ktorú označil za nezákonne dlhú, a to predovšetkým z dôvodu jej neprímerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií. Žalobca uviedol, že samotná daňová kontrola za rok 2009 síce trvala 347 dní, t. j. menej ako rok, ale pre nezákonné prerušenie daňovej kontroly mal žalobca za to, že daňová kontrola trvala dlhšie ako rok.

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

18. Z administratívneho spisu bolo zároveň zrejmé, že správca dane oboznámil žalobcu 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. 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 o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

19. 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 žalobcu, 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.

20. Krajský súd považoval za potrebné k predmetnej veci dodať, že žalobca bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámený, pričom náročnosť veci si prerušenie daňovej kontroly vyžadovala a jeho právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo, a preto argumentácii žalobcu 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 z 13.11.2012. Preto aj 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. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd taktiež námietku žalobcu, že mu nebolo umožnené byť prítomný pri vypočutí p. Nezvala 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. - U., 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 - dveře s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., ktorých konateľom v čase uskutočnenia obchodu bol U. E.. Žalobca nebol účastníkom obchodného vzťahu medzi spoločnosťou NEZVAL okna - dveře s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., z uvedeného dôvodu mu ani právo byť prítomný pri vypočutí svedka U. E. neprináležalo.

22. Pokiaľ správca dane nevykonával dôkaz navrhovaný žalobcom - vypočutie svedka Z.. E. s odôvodnením, že vzhľadom na osobnú účasť Z.. E. v spoločnostiach NEZVAL okna - dveře s.r.o. a Tm sanit SK s.r.o., zúčastnených na predmetných obchodoch, dodatočného predkladania dokladov, pri ktorých vznikla správcovi dane oprávnená pochybnosť o ich 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 podľa názoru krajského súdu hodnotiť ako nesúladný so zákonom. K otázke dokazovania krajský súd uviedol, že je na správcovi dane vykonávanom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

23. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti dospel krajský súd k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného sú vecne správne, názor v nich vyslovený zodpovedá zásadám správneho uváženia a je taktiež v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami § 43 ods. 1, ods. 5 zákona o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, keďže žalobca vierohodne nepreukázal 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 žalobcu a v konaní neboli porušené procesné práva žalobcu ako účastníka konania.

2.

24. Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 zo dňa 28. júna 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd v prípade, ak dospeje k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 zo dňa 28. júna 2018 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP. Žalobca zároveň žiadal, aby mu kasačný súd priznal úplnú náhradu trov konania.

25. V rámci prvého sťažnostného bodu žalobca namietal skutočnosť, že krajský súd nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku žalobcu, keď neidentifikoval v postupe žalovaného a správcu dane prvky nezákonnosti viažuce sa k prerušeniu daňovej kontroly, najmä k dôvodom a účelnosti jej prerušenia. Žalobca zdôraznil, že krajský súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nezoberal meritom predmetnej námietky žalobcu, t.j. neskúmal skutočné dodržanie rozsahu vykonanej a prerušenej daňovej kontroly. Závery krajského súdu označil žalobca za všeobecné, nedávajúce odpovede na zásadné námietky žalobcu ohľadne účelnosti prerušenia daňovej kontroly a dôvodnosti vykonaných medzinárodných výmen informácií.

26. Zo záverov krajského súdu možno podľa názoru žalobcu odvodiť, že akákoľvek svojvôľa správcu dane a vykonanie daňovej kontroly v akomkoľvek neobmedzenom rozsahu je právne nepostihnuteľná, pretože prerušenie daňovej kontroly nemôže podľa krajského súdu spôsobovať nezákonnosť daňovej kontroly.

27. Žalobca argumentoval, že krajský súd opomenul vyhodnotiť prvú žalobnú námietku v celej jej komplexnosti, t.j. s ohľadom na rozsah daňovej kontroly, definovaný v § 44 Daňového poriadku. V tejto súvislosti žalobca upozornil na skutočnosť, že krajský súd konštatoval, že správca dane medzinárodnou výmenou informácií preveroval skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a posúdenie správneho miesta dodania, avšak z obsahu napadnutého rozsudku nie je jasné, z akých dôvodov tak správca dane učinil a či bolo prerušenie daňovej kontroly z tohto titulu dôvodné.

28. Žalobca taktiež namietal, že krajský súd argumentoval zisteniami z administratívneho spisu, čo je v rozpore s ustálenou judikatúrou, nakoľko úlohou súdu je preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného a chýbajúce dôvody v napadnutých rozhodnutiach nemôže nahrádzať z administratívneho spisu žalovaného alebo z jeho vyjadrení. V uvedenom kontexte poukázal žalobca na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžo/323/2015 zo dňa 26. októbra 2016, sp. zn. 10Sza/6/2016 zo dňa 18. marca 2016 a sp. zn. 10Sza/13/2016 zo dňa 21. júna 2016, v zmysle ktorých vytýkané vady odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením, a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať, resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita krajského súdu presahuje rámec preskúmajacej právomoci súdu a zasahuje do sféry kompetencie správcu dane v agende vymedzenej Daňovým poriadkom a zákonom o DPH. Pokiaľ totiž súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia, resp. skutkové a právne úvahy, na základe ktorých bolo rozhodnutie vydané, robí tak výlučne cez odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, a nie prostredníctvom administratívneho spisu, resp. dôvodov doplňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v napadnutom rozhodnutí.

29. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že záver krajského súdu, že správca dane oboznámil žalobcu s počtom zaslaných žiadostí, s uvedením konkrétneho partnera a konkrétnych preverovaných faktúr (bod 112 Rozsudku) zistil krajský súd z administratívneho spisu a nie z napadnutých rozhodnutí. Z uvedeného dôvodu žalobca popri nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom namietal aj odklon krajského súdu od ustálenej judikatúry kasačného súdu, keďže prekročil svoju preskúmajaciu právomoc.

30. Žalobca namietal voči nesprávne odkazu na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 24/2012 zo dňa 13.11.2012, v ktorom Najvyšší súd SR konštatoval, že správca dane je oprávnený v prípade pochybností preverovať celý obchodný reťazec. Uvedený prípad sa na prípad žalobcu podľa jeho názoru nevzťahuje, nakoľko správca dane medzinárodnými výmenami informácií nepreveroval reťazec ohľadne dodávok pre odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o., ale preveroval dodávky tovarov iným nezávislým odberateľom, ktorý nefigurovali v reťazci dodávok pre odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o.

31. Žalobca nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámený argumentujúc, že nebol vôbec oboznámený so skutočnými dôvodmi prerušenia. Formálne oznámenie dôvodu prerušenia, t. j. oznámenie o samotnom vykonaní medzinárodných výmen, žalobca nepovažoval za skutočné oboznámenie s reálnymi dôvodmi, či účelom prerušenia daňovej kontroly.

32. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti opakovane zdôraznil, že krajský súd neskúmal ním namietané nedodržanie zákonom daného rozsahu daňovej kontroly. V prípade, keď daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (t. j. zákonnosť) takéhoto prerušenia. Žalobca zastáva stanovisko, že v tejto súvislosti zohráva mimoriadny význam ustanovenie § 44 ods. 1 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Citované ustanovenie je potrebné vykladať v spojitosti s jednou zo základných zásad správy daní podľa ustanovenia § 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Žalobca podotkol, že v predmetnom prípade bola daňová kontrola prerušená až po dobu 614 dní.

33. V situácii, keď žalobca v žalobe namietal nezákonné prerušenie daňovej kontroly (neefektívne a nadbytočné), bolo úlohou krajského súdu posúdiť, či v posudzovanej veci bol vôbec naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly, čo však krajský súd podľa názoru žalobcu neučinil. Žalobca zároveň poukázal na skutočnosť, že krajský súd sa pri posúdení veci, popri účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, nevenoval ani primeranosti samotnej dĺžky prerušenia. Uvedené podľa žalobcu nepredstavovalo novú žalobnú námietku uplatnenú po lehote, ako to konštatoval krajský súd v bode 64 napadnutého rozsudku, nakoľko nedodržanie rozsahu daňovej kontroly namietal žalobca už v žalobe (najmä na strane 6 žaloby) a preto nešlo o uplatnenie nového, či rozšírenie uplatneného žalobného bodu žaloby, ako to nesprávne konštatoval krajský súd.

34. V kontexte primeranosti dĺžky prerušenia daňového konania žalobca odkázal na znenie Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane v pridanej hodnote (konkrétne na oddiel 2, článok 10), ktoré ustanovuje maximálnu lehotu 3 mesiacov na výmenu uvedených informácií. Žalobca sa domnieva, že slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte uvedeného Nariadenia Rady (EÚ), t.j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v nariadení Rady (EÚ) pre poskytnutie požadovaných informácií. V kontexte uvedeného jasne vyplýva, že podmienka „primeranosti“ dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly splnená nebola, t. j. išlo o nezákonné prerušenie daňovej kontroly.

35. V nadväznosti na vyššie špecifikovanú maximálnu lehotu troch mesiacov na uskutočnenie výmeny daňových informácií podľa Nariadenia Rady (EÚ) dal žalobca kasačnému súdu do pozornosti aj skutočnosť, že v danom prípade išlo o dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu žalovaného, ako dožadavajúceho správneho orgánu a preto nie je možné nedodržanie maximálnej lehoty na uskutočnenie výmeny daňových informácií dávať za vinu, či na ťarchu žalobcovi, nakoľko jemu dôkazná núdza v tomto ohľade nepatrí. V zmysle rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 3 Sžf/43/2010: „daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom na ten druh a obsah transakcie, ktorý deklaroval v priznaní alebo hlásení. Správca dane je zaťažený dôkazným bremenom na prekvalifikáciu daňovej transakcie.“ V prípade, ak žalovanému nepostačovali dôkazy predložené žalobcom vo vzťahu k obchodom, ktoré následne preveroval spornou medzinárodnou výmenou informácií (zrejme za účelom ich následnej prekvalifikácie), išlo o dôkazné bremeno žalovaného a nie žalobcu. V uvedenom kontexte preto nemôže byť na ťarchu žalobcu, ak žalovaný nedokončil výmenu daňových informácií v lehote podľa vyššie uvedeného nariadenia. Nedodržanie uvedenej lehoty aj s ohľadom na oneskorené začatie so zasielaním žiadostí vyústilo podľa názoru žalobcu najmä do porušenia § 44 Daňového poriadku, zásady zákonnosti a zásady proporcionality, nakoľko správca dane nedodržel zákonom určený rozsah daňovej kontroly.

36. Žalobca v rámci svojej argumentácie poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave (iného

senátu) sp. zn. 6S/78/2016, vydaný v totožnej právnej veci, v ktorom krajský súd konštatoval nezákonnosť v rozhodnutí/postupe správcu dane a žalovaného. Na rozdiel od kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku (kde úvaha súdu ohľadne námietky voči prerušeniu daňovej kontroly absentuje), v rozhodnutí sp. zn. 6S/78/2016 je podrobne rozvedená úvaha a postup uvažovania krajského súdu pri vyhodnocovaní námietky žalobcu.

37. V rámci druhého sťažnostného bodu žalobca namietal, že v preskúvanom rozsudku krajského súdu úplne absentuje relevantné zdôvodnenie a akákoľvek vlastná úvaha krajského súdu ohľadne vyhodnotenia prvej žalobnej námietky - námietka voči nezákonnosti spôsobenej prerušením daňovej kontroly. Krajský súd sa nevyjadril k meritu uvedenej námietky, t. j. neprezentuje vlastnú úvahu o tom, na základe akých konkrétnych skutkových okolností mal za to, že prerušenie daňovej kontroly a medzinárodné výmeny informácií boli dôvodné, účelné a nevyhnutné s ohľadom na § 44 Daňového poriadku (t. j. s ohľadom na zákonom daný nevyhnutný rozsah daňovej kontroly).

38. Obsahom tretieho sťažnostného bodu kasačnej sťažnosti bola námietka voči záverom krajského súdu vo vzťahu k žalobcom deklarovanej nezákonnosti jeho vylúčenia z účasti na výsluchu svedka, p. Nezvala, českou daňovou správou dňa 09.08.2011.

39. Žalobca v tejto súvislosti uviedol, že bol v obchodnom vzťahu so spoločnosťou NEZVAL okna - dveře s.r.o., pretože tejto dodával v rozhodnom období tovar - cement, a preto mal byť prítomný pri vypočutí svedka U.. Žalobca taktiež namietal, že mu bolo odňaté právo konfrontovať svedka U. a v tomto ohľade je konštatovanie krajského súdu v bode 110 rozsudku nesprávne, nakoľko odňatie práva žalobcovi klásť svedkom otázky nemá nič spoločné s právomocou správcu dane voľne viesť dokazovanie.

40. Žalobca zdôraznil, že svedok, pán E., nevypovedal len ku skutočnostiam týkajúcim sa spoločnosťou NEZVAL okna - dveře s.r.o. a Tm sanit SK s.r.o., t.j. nevypovedal ako daňový subjekt (ako bývalý konateľ Tm sanit SK s.r.o.), ale ako svedok v daňovom konaní, keďže sa vyjadroval priamo ku skutočnostiam týkajúcich sa osoby žalobcu - najmä k priebehu dodávok od žalobcu pre spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o. V uvedenej súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011, v zmysle ktorého, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka.

41. Z uvedeného dôvodu mal žalobca za to, že v danom prípade sa jednalo o výsluch svedka (p. E.) k mimoriadne dôležitým a významným skutočnostiam, pričom zistenia z predmetnej výpovede boli následne použité v neprospech žalobcu v rozhodnutiach správcu dane, ako aj krajského súdu (krajský súd svoj záver o osobe vykonávajúcej prepravu tovaru prevzal práve zo svedeckej výpovede pán E.). Uvedený postup krajského súdu označil žalobca za rozporný s konštatovaním krajského súdu, že v danom prípade sa nejednalo o svedeckú výpoveď pán E., keďže sa nevyjadroval ku skutočnostiam týkajúcim sa žalobcu.

42. Výsluch svedka českou daňovou správou prostredníctvom medzinárodného dožiadania nezabavuje správca dane ani žalovaného povinnosti rešpektovať právo žalobcu byť upovedomený o výsluchu svedka, právo zúčastniť sa daného výsluchu a klásť svedkovi otázky. Vzhľadom na skutočnosť, že vyššie špecifikovaným postupom nebolo žalobcovi umožnené klásť svedkovi, p. E., počas jeho výsluchu českou daňovou správou dňa 09.08.2011 otázky, čím došlo k závažnému porušeniu § 25 ods. 4 Daňového poriadku a práv žalobcu, tento zastáva názor, že vykonaný dôkazný prostriedok je potrebné považovať za nezákonný.

43. Uvedená vada konania - odňatie práva žalobcovi klásť svedkovi, p. E., otázky pri jeho vypočutí, spôsobuje podľa názoru žalobcu nezákonnosť celého daňového konania, Protokolu, rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, ktoré je preto potrebné pre ich nezákonnosť zrušiť. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukázal na vybrané rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky

(rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/12/2012, sp.zn. 8Sžf/6/2012, sp. zn. 4Sž/68/1998, sp. zn. 4Sž/74/1998, sp. zn. 4Sž/75/1998, sp. zn. 2Sžf/86/2013) zdôrazňujúc, že rozhodnutie krajského súdu možno považovať za odklon od ustálenej judikatúry kasačného súdu.

44. V štvrtom sťažnostnom bode žalobca namieta nesprávne právne posúdenie veci ohľadne písomného prehlásenia p. E.. Žalobca v tejto súvislosti označil za nesprávne konštatovanie krajského súdu, ktorý v bode 101 napadnutého rozsudku uviedol, že „...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 premietli aj vo svojom rozhodnutí.“, keďže žalobca mal z obsahu rozhodnutia žalovaného za preukázané, že správca dane ani žalovaný sa riadne námietkou voči nevyhodnoteniu čestného vyhlásenia zo dňa 28.05.2015 nezaoberali. Zo znenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu vyplýva, že správca dane i žalovaný sa čestným prehlásením odmietli zaoberať (nepovažovali ho za dôkaz) a preto konštatovanie krajského súdu o tom, že správca dane i žalovaný sa otázkou posúdenia čestného prehlásenia zo dňa 28.05.2015 riadne zaoberali, je potrebné označiť za nesprávne. Žalobca zároveň poukázal na relevantnú judikatúru kasačného súdu o zrejmej prípustnosti čestného vyhlásenia ako dôkazu v daňovom konaní, ktorý nemôže byť ako dôkaz odmietnutý len pre jeho formu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/33/2015).

45. V súvislosti s tvrdeniami krajského súdu, obsiahnutými v odôvodnení napadnutého rozsudku, že z čestného prehlásenia nevyplýva skutočnosť, ktorá osoba vykonala prepravu tovaru, že žalobca čestné prehlásenie nepredložil v priebehu výkonu daňovej kontroly a že čestné prehlásenie (zo dňa 28.05.2015) nemal žalobca v dispozičnej sfére do 6 mesiacov od konca relevantného obdobia (t. j. do konca decembra 2009) žalobca uviedol, že z dôvodu, že išlo o tzv. vysvetľujúce čestné prehlásenie v nadväznosti na vydané potvrdenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. zo dňa 06.07.2009 je logické, že ho nemal k dispozícii v uvedenej lehote, pretože sa dôvodne spoliehal, že pôvodné potvrdenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. je postačujúce. Žalobca zároveň namieta, že krajský súd nesprávne referoval na potvrdenie odberateľa zo dňa 08.01.2010, i keď relevantné bolo potvrdenie zo dňa 06.07.2009, ktoré mal žalobca preukázateľne v dispozícii do 6 mesiacov od konca mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru - jún 2009. Prezenčná pečiatka žalobcu na uvedenom potvrdení je zo dňa 26.11.2009. Žalobca až následne, po spochybnení dodania tovaru spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o. správcovi dane a odopretí účasti na výsluchu svedka pána E., predložil správcovi dane na podporu svojich tvrdení dodatočné čestné prehlásenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. zo dňa 28.05.2015.

46. V rámci posledného, piateho sťažnostného bodu, žalobca poukázal na skutočnosť, že krajský súd žalobcovi vytýkal preukazovanie intrakomunitárneho dodania tovaru písomným vyhlásením zo dňa 08.01.2010, upozorňujúc na skutočnosť, že na uvedenom potvrdení nie je pečiatka potvrdzujúca dátum doručenia predmetného prehlásenia žalobcovi. Voči uvedenému zisteniu krajského súdu žalobca dôrazne namieta, že išlo o nesprávne závery krajského súdu, nakoľko rozhodným posudzovaným obdobím bol jún 2009, kedy žalobca preukazoval dodanie tovaru odberateľovi NEZVAL okna - dvere, s.r.o. potvrdením zo dňa 06.07.2009 (nie potvrdením zo dňa 08.01.2010). Predmetným potvrdením odberateľ NEZVAL okna - dvere, s.r.o. potvrdil dodanie tovaru v období od 01.01.2009 - 30.06.2009 v objeme 12.1778.08 ton v cene 780.899,48 EUR, pričom dané potvrdenie mal žalobca k dispozícii v lehote 6 mesiacov po skončení relevantného kontrolovaného obdobia (jún 2009). t. j. do konca decembra 2009. Uvedenú skutočnosť potvrdzuje aj pečiatka vyobrazená na danom potvrdení, preukazujúca dátum doručenia potvrdenia žalobcovi dňa 26.11.2009 .

47. Kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok, podľa názoru žalobcu, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci z dôvodu, že krajský súd na skutkový stav veci zistený žalovaným nesprávne aplikoval právnu normu (§ 43 ods. 5 zákona o DPH), keď jej aplikáciu nevykonal v súlade so Smernicou Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“), so zásadami, na ktorých je Smernica o DPH a jednotná úprava DPH v Spoločenstve založená a v rozpore s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie vzťahujúcimi sa k danej veci.

48. Žalobca zdôraznil, že pri posúdení DPH režimu dodávok cementu spoločnosti NEZVAL okna - dveře, s.r.o. mal možnosť vychádzať len z informácií a dokumentov, ktoré mal, resp. mohol mať legitímne k dispozícii. Žalobca, obdobne ako každý iný daňový subjekt, nemá možnosť si za bežných hospodárskych podmienok preveriť celý dodávateľský reťazec. V prípade, ak krajský súd (totožne ako žalovaný) dal žalobcovi za vinu skutočnosti ohľadne nakladania s tovarom po tom, čo nad ním žalobca stratil možnosť dispozície (t. j. za konanie odberateľa a jeho obchodných partnerov pri ďalšom nakladaní s tovarom), ide o nezákonné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. sp. zn. 8Sžf/5/2012, sp. zn. 6Sžf/10/2012).

49. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie č. C-273/11 Mecsek-Gabona Ktf (článok 52), v zmysle ktorého požadovanie záruky od zákazníka, preverovanie jeho DPH registrácie v inom členskom štáte, zber informácií ohľadne zákazníka, neakceptovanie odloženej splatnosti faktúr, zber CMR dokladov o preprave do iného členského štátu, aj keď sú neúplné, môžu byť považované za opatrenia, ktoré preukazujú, že platiteľ konal v dobrej viere. Z vyššie uvedených skutočností je zrejmé, že žalobca v rámci dodávok tovaru - cementu odberateľovi NEZVAL okna - dveře, s.r.o. postupoval v súlade so závermi rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Mecsek-Gabona Ktf, vykonal potrebné opatrenia (overil české IČ DPH NEZVAL, požadoval plné moci od vodičov cisterien, atď.), a teda konal v dobrej viere, pričom nevedel a ani vedieť nemohol (v súlade s eurokonformným výkladom DPH legislatívy EÚ), že ďalšie nakladanie s tovarom spoločnosťou NEZVAL okna - dveře, s.r.o. by mohlo vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre oslobodenie predmetných dodávok tovaru od DPH.

50. Žalobca v kasačnej sťažnosti upriamil pozornosť taktiež na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-146/05 Albert Collée, článok 31), podľa ktorej zásada neutrality DPH vyžaduje, aby dodávka tovaru do iného členského štátu bola oslobodená od DPH, ak sú splnené základné požiadavky (objektívne kritéria ako prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, preprava tovaru do iného členského štátu, DPH registrácie nadobúdateľa), hoci určité formality boli zdaniteľnou osobou opomenuté (napr. neúplné doklady). Žalobca mal za to, že krajský súd posúdil danú vec formalisticky keď uzavrel, že podmienky pre oslobodenie neboli preukázané. Uvedený formalistický výklad § 45 ods. 8 zákona o DPH nie je v súlade so Smernicou o DPH a základnými zásadami formulovanými Súdny dvorom EÚ v oblasti DPH.

51. Na podporu svojej argumentácie žalobca v kasačnej sťažnosti poukázal aj na ďalšie relevantné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (rozsudok vo veci C-409/04 Teleos, C- 71/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OIIG).

52. V zmysle vyššie uvedeného mal žalobca za to, že napriek niektorým formálnym nedostatkom v nim predložených dokladoch, patrilo žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od DPH, nakoľko v dobrej viere (čo preukázal v daňovom konaní) dodával tovar do iného členského štátu (Českej republiky). Krajský súd nesprávne právne posúdil vec, keď vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ, najmä zásady neutrality, právnej istoty a proporcionality, neprihliadol na dôkazy a skutkové zistenia svedčiacie o dobrej viere žalobcu pri dodaní tovaru s oslobodením od DPH odberateľovi NEZVAL okna - dveře, s.r.o.

53. Žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu, že žalobca nebol obozretný ohľadne svojho odberateľa a neprijal všetky dostupné opatrenia, aby sa ubezpečil, že sa nezúčastňuje plnení, ktoré by mohli viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca mal za to, že uskutočnil všetko, čo bolo možné od neho rozumne požadovať, aby v dobrej viere dodal tovar do iného členského štátu (ČR). Skutočnosť, že správca dane a žalovaný dávajú žalobcovi za vinu ďalšie nakladanie s tovarom v reťazci po tom, ako žalobca stratil možnosť dispozície s tovarom a ďalšie nakladanie s tovarom bolo mimo jeho kontrolu, označil žalobca za rozporné s uvedeným prípadom C-80/11 Mahagében a Dávid. Žalobca taktiež namietal, že v prejednávanej sťažnosti žiaden orgán nekonštatoval daňový podvod v nadväznosti na obchodné transakcie, na ktorých sa zúčastnil žalobca alebo odberateľ NEZVAL okna - dveře, s.r.o.

3.

54. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním, doručeným Krajskému súdu v Bratislave dňa 06.09.2018, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku

Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 zo dňa 28. júna 2018 a námietky žalobcu v podanej kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

4.

55. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

57. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

58. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že listom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 17.09.2009 bol správcovi dane postúpený podnet, v ktorom anonymný pisateľ upozorňoval daňové orgány na protizákonné konanie a daňové úniky žalobcu. Na základe tohto podnetu správca dane vykonal dňa 22.01.2010 v sídle žalobcu miestne zisťovanie, za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodania tovaru- cementu spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o.

59. Následne listom zo dňa 14.04.2010 požiadal správca dane českú daňovú správu o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa žalobcom deklarovanych obchodov - dodania tovaru (cementu) českému odberateľovi - spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o. Na základe uvedenej medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že pri predmetnom dodaní tovaru spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o. prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o. Za účelom preverenia tejto informácie zaslal správca dane listom zo dňa 28.03.2011 dožiadanie Daňovému úradu Bratislava III, ktorý bol v tom čase miestne príslušný správca dane spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o. Daňový úrad Bratislava III na uvedené dožiadanie správcu dane odpovedal listom zo dňa 09.09.2011.

60. Na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 9900403/5/2213072/12/Zat zo dňa 15.08.2012 bola u žalobcu dňa 18.09.2012 začatá daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009.

61. So zástupcom žalobcu vykonal správca dane v priebehu daňovej kontroly niekoľko ústnych pojednávaní, z ktorých vypracoval zápisnice zo dňa 18.09.2012, 05.10.2012, 13.11.2012, 19.11.2012, 07.12.2012, 11.01.2013, 25.01.2013, 12.02.2013 a 18.02.2013. Na základe informácií získaných v priebehu ústnych pojednávaní správca dane listami zo dňa 06.05.2013 požiadal Daňový úrad Bratislava, odbor kontroly, o preverenie informácií týkajúcich sa:

- spoločnosti Avenis, s.r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre českého odberateľa ADAD consulting, s.r.o. (od 01.04.2009 do 31.06.2009 a od 01.09.2009 do 31.12.2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 23.12.2013.

- spoločnosti Toifl Slovakia Transport, spol. s r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa Holcim White Ltd. (v zdaňovacích obdobiach apríl 2009 až júl 2009) a rakúskeho odberateľa Holcim (Wien) GmbH. (v zdaňovacích obdobiach marec 2009, máj 2009 a november 2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 02.07.2013.

- spoločnosti TransPlus (Slovensko), s.r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa Holcim White Ltd. (v zdaňovacích obdobiach január 2009 až máj 2009) a rakúskeho odberateľa Holcim (Wien) GmbH. (v zdaňovacích obdobiach január 2009, február 2009 a august 2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 19.07.2013 (čiastočná odpoveď) a dňa 10.12.2013.

Správca dane následne vypracoval 12 žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, a to:

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná nemeckej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom nemeckému daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. A prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali nemecké spoločnosti Meyer Roland a Menath Transporte OHG. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 obdržal správca dane odpoveď dňa 05.09.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rakúskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom rakúskemu daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali rakúske spoločnosti Franz Toifl e.U. A POLL-NUSSBAUMER. Po viacerých urgenciách správcu dane zo dňa 20.08.2013, 12.02.2014, 03.09.2014 a 16.01.2015 bola odpoveď rakúskej daňovej správy doručená dňa 26.01.2015.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom CEMENT - TRANS Kft. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 05.09.2013 (čiastočnú) a dňa 26.09.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom CONTI-RSC, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 19.09.2013 a prílohy k odpovedi dňa 29.10.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom GABBRO S.R.L. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 04.09.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LAGARDE SPEDITION, spol. s r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 10.09.2013 (čiastočnú) a dňa 26.11.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LASIUS Group, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 11.12.2013.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom SC MACOMI PROD SERV S.R.L. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 19.11.2013 (čiastočnú) a dňa 11.02.2014.

- Žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom SILÓSPED NEMZETKÖZI-BELFÖLDI SZÁLLÍTÁSI ÉS KERESKEDELMI KFT. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 05.09.2013 a prílohy k odpovedi dňa 24.09.2013.

- Žiadosť zo dňa 10.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu WINKLER-TÜZÉP KERESKEDELMIGYÁRTÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonala maďarská spoločnosť WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa 20.08.2013 a 12.02.2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 02.06.2014.

- Žiadosť zo dňa 10.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu LEIER HUNGÁRIA ÉPÍTŐANYAGGYÁRTÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali maďarské spoločnosti SILOTRANSPORT WERFRING KFT. a WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa

19.08.2013 a 12.02.2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 03.03.2014.

- Žiadosť zo dňa 14.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom českému daňovému subjektu ADAD consulting, s.r.o. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonala česká spoločnosť AVENIS, s.r.o. Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 09.09.2013.

62. Dňa 20.05.2013 bolo vydané rozhodnutie č. 9900430/5/2005681/13/Zat o prerušení daňovej kontroly dňom 22.05.2013, a to z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. V súvislosti s preverovanými faktúrami správca dane zaslal celkom 12 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iného členského štátu za účelom preverenia dodávok tovaru. Žalobca bol o prerušení daňovej kontroly informovaný na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2013. Oznámením č. 9900430/5/206357/2015/Zat zo dňa 28.01.2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a správca dane bude pokračovať vo výkone predmetnej daňovej kontroly.

63. Na základe zistených skutočností správca dane vyslovil záver, že žalobca v prípade deklarovaného dodania tovaru do iného členského štátu nemá nárok na uplatnenie oslobodenia v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a je povinný znášať zaťaženie daňou z pridanej hodnoty.

64. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 378015/2015 zo dňa 04.05.2015 (ďalej len „protokol“), ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie k protokolu a na jeho prerokovanie č. 378055/2015 zo dňa 04.05.2015 doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 06.05.2015 s výzvou na vyjadrenie sa do 15 pracovných dní odo dňa doručenia tejto výzvy. Splnomocnený zástupca žalobcu doručil elektronickými prostriedkami správcovi dane v lehote určenej správcom dane písomné Vyjadrenie k protokolu č. 378015/2015 zo dňa 04.05.2015 k zisteniam uvedeným v protokole. Dňa 21.10.2015 správca dane prerokoval so žalobcom ním predložené pripomienky a dôkazy, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1574034/2015 zo dňa 21.10.2015.

65. Podľa názoru správcu dane pripomienky a dôkazy predložené žalobcom vo vyjadrení neobsahovali žiadne nové skutočnosti týkajúce sa záverov správcu dane uvedených v protokole, preto správca dane zotrval na svojich záveroch uvedených v protokole a vydal rozhodnutie č. 1610327/2015 z o dňa 29.10.2015, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume 39.697,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009, a to z dôvodu porušenia § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, keďže žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

66. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016 tak, že odvolaniu nevyhovelo a rozhodnutie správcu dane ako vecne správne a zákonné potvrdil.

5.

67. 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.

68. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

69. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje:

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

71. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čonie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

73. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie

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

74. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

75. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

76. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

77. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

78. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

6.

79. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

80. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal za preukázané, že v prejednávanej veci bola spornou otázka preukázania oprávnenosti nároku žalobcu na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru- cementu z tuzemska do Českej republiky odberateľovi deklarovanému na faktúrach, spoločnosti NEZVAL okna - dveře s.r.o.

81. Na základe článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH smernica“) sa oslobodzuje od dane, dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale v rámci Spoločenstva, predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

82. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

83. Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiť dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

84. V zmysle právnej úpravy účinnej v čase realizácie sporného dodania tovaru žalobcom bol platiť povinný podmienky oslobodenia od dane preukázať kópiou faktúry, ďalej prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ a inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

85. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie jún 2009. Žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly predložil správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok na oslobodenie od dane k faktúram za dodanie tovaru do iného členského štátu pre zahraničného odberateľa NEZVAL okna- dveře s.r.o. medzinárodné nákladné listy CMR- 1 exemplár pre odosielateľa, písomné prehlásenie odberateľa zo dňa 08.01.2010, písomné prehlásenie odberateľa zo dňa 06.07.2009, Kúpnu zmluvu- cement 2009 zo dňa 26.01.2009, dodacie listy a následne dodatočne Čestné prehlásenie

zo dňa 28.05.2015.

86. Vykonaním rozsiahleho dokazovania - oboznámením sa s dokladmi predloženými žalobcom, uskutočnením viacerých ústnych pojednávaní, využijúc tiež výsledky miestneho zisťovania vykonaného u žalobcu dňa 22.01.2010 (zápisnica č. 500/322/1407/10/Zat), ako aj výsledky medzinárodnej výmeny informácií, nebolo podľa názoru daňových orgánov vysloveného v napadnutých rozhodnutiach preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ a nebola uznaná opodstatnenosť uplatnenia oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Doklady predložené žalobcom (medzinárodné nákladné listy CMR, písomné prehlásenie odberateľa zo dňa 06.07.2009, dodacie listy) nepovažovali daňové orgány za vierohodné a preukazujúce prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

87. S uvedenými závermi daňových orgánov, potvrdenými rozhodnutím Krajského súdu v Bratislave, žalobca nesúhlasil, pričom jeden z kľúčových sťažnostných bodov ním podanej kasačnej sťažnosti tvorila námietka týkajúca sa nedostatočného odôvodnenia postoja krajského súdu k zákonnosti prerušenia daňovej kontroly zo strany správcu dane. Žalobca v tejto súvislosti argumentoval, že závery krajského súdu možno označiť za všeobecné, nedávajúce odpovede na zásadné námietky žalobcu ohľadne účelnosti prerušenia daňovej kontroly a dôvodnosti vykonaných medzinárodných výmen informácií.

88. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v rámci jednotlivých etáp daňového konania sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať. Podľa povahy týchto okolností môže ísť o dočasnú nemožnosť alebo trvalú nemožnosť pokračovať v daňovom konaní. V tejto súvislosti dáva zákon správcovi dane okrem možnosti, resp. povinnosti zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

89. Daňový poriadok rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia.

90. Zákon správcovi dane ukladá povinnosť prerušiť daňové konanie v prípade, ak má vedomosť, že začalo konanie o predbežnej otázke. Naproti tomu, fakultatívnym oprávnením prerušiť konanie správca dane disponuje v prípadoch, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia alebo ak je potrebné získať informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Posledným prípadom, kedy môže správca dane konanie prerušiť je situácia, keď sa na strane účastníkov konania vyskytnú dôležité dôvody a prerušenia konania účastníci zhodne navrhnu. V tomto prípade tak správca dane môže urobiť najviac na dobu 30 dní.

91. Ako možno vidieť, Daňový poriadok okrem prípadu fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly z iniciatívy účastníkov konania v zmysle § 61 ods. 2 predmetného zákona, neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej

lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).

92. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj špecifickejších 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

93. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012. Daňová kontrola bola následne prerušená v zmysle ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 odo dňa 22.05.2013, s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to 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, doručeným žalobcovi dňa 06.05.2015 (uvedený deň možno v zmysle § 46 ods. 9 Daňového poriadku považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávanom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo 961 dní, pričom samotná daňová kontrola trvala 347 dní, t. j. menej ako rok.

94. V prejednávanej veci považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky taktiež za nesporné, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za obdobie jún 2009 správca dane realizoval žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi vybraných členských štátov EÚ a slovenskými daňovými orgánmi spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady č. 904/2010).

95. Účelom daňového konania vo všeobecnosti je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať 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 o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

96. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej

kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplne určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady ES (č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003) o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 - prepracované znenie) (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 46/2015 zo dňa 27. júla 2016).

97. Najvyšší súd Slovenskej republiky v uvedenom kontexte zároveň „jedným dychom“ dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, má svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere správcovi dane určuje predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

98. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

99. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prieťahov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch.

100. V kontexte uvedeného je potom nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci svojich rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom zdôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

101. Po preskúmaní argumentácie krajského súdu, obsiahnutej v odôvodnení napadnutého rozsudku vo vzťahu k odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly, v rámci ktorej krajský súd uviedol, že žalobca bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámený, náročnosť veci si prerušenie daňovej kontroly vyžadovala, pričom právo žalobcu vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo, Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že krajský súd predmetnej spornej otázke nevenoval dostatočný priestor a pozornosť.

102. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov totiž jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia

dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní skoro dvoch rokov, ako aj úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvostupňové, ako ani druhostupňové rozhodnutie daňových orgánov zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií, uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

103. Najvyšší súd Slovenskej republiky podotýka, že nespochybňuje skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly obsahoval údaj o tom, že správca dane zaslal za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok tovaru do iného členského štátu pre zahraničných odberateľov žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ako aj záver o tom, že z odpovedí na predmetné žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nevyplývajú skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2009. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal zároveň za preukázané, že správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a tiež, že splnomocnený zástupca daňového subjektu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, členskými štátmi zaslania žiadostí a o obchodných partneroch, s ktorými predmetné žiadosti súvisia.

104. Ako podstatnú v danej veci však Najvyšší súd Slovenskej republiky označuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými disponoval už v čase prerušenia daňovej kontroly. V predmetnej veci je nepochybné, že správca dane využil ako podklad pre svoje rozhodnutie predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu bol žalovaný povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom takmer dva roky trvajúceho prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste zdôrazňuje, že v rozhodnutí žalovaného zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúci právny a skutkový záver absentuje úplne. Navyše súdu nie je zrejmé, prečo správca dane nekonal, keď Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 (ďalej len „Nariadenie“) o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (konkrétne Oddiel 2, článok 10) stanovuje povinnosť pre žiadané orgány poskytnúť požadované informácie tak rýchlo, ako je to možné, maximálne v lehote troch mesiacov od doručenia žiadosti. Uvedené Nariadenie je uplatniteľné od 1. januára 2012 vo všetkých členských štátoch. Najvyšší súd Slovenskej republiky je názoru, že pokiaľ zákon stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly, nie je dostatočne efektívne prerušenie konania na 614 dní, keď samotné Nariadenie Rady (EÚ) stanovuje pre dožiadané orgány lehotu na vybavenie žiadosti obvyklou lehotou tri mesiace.

105. Vyššie prezentovaným záverom neodporuje ani tvrdenie, s ktorým sa stotožňuje aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, a to že účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly nemožno posudzovať podľa výsledkov medzinárodnej výmeny informácií z dôvodu, že správca dane nemôže vopred predpokladať obsah zistených skutočností z jednotlivých odpovedí, ich vzájomné súvislosti a ani skutočnosť, či takto získané informácie budú mať a v akom rozsahu, vplyv na správne určenie dane, resp. či tieto informácie vôbec využije pri rozhodovaní vo veci.

106. Na dôvažok Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že popri účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať aj primeranosť dĺžky predmetného prerušenia, ktorou sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nezaoberal.

107. V tomto smere na základe vyššie uvedeného záveru žalobca správne poukázal na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane

z pridanej hodnoty (konkrétne na oddiel 2, článok 10). Z obsahu administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že správca dane obdržal prevažnú väčšinu odpovedí na medzinárodné dožiadania do konca prvého polroka 2014. Výnimku tvorila žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až dňa 26.01.2015. Napriek uvedenému správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, až oznámením zo dňa 28.01.2015, pričom Protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený až dňa 04.05.2015.

108. V kontexte vyššie uvedeného potom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, pretože uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.

109. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predlžovaniu daňovej kontroly.

110. Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste zdôrazňuje, že v prejednávanej veci správca dane rozposlal jednotlivé žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií až po viac ako 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa dozvedel o obchodoch žalobcu, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval, t.j. až v čase blížiaceho sa uplynutia jednoročnej lehoty stanovenej na realizáciu daňovej kontroly. Uvedená skutočnosť podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu ešte viac zintenzívňuje.

111. V rámci ďalšieho sťažnostného bodu kasačnej sťažnosti žalobca namietal nezákonnosť jeho vylúčenia z účasti na vypočutí svedka, p. E., českou daňovou správou dňa 09.08.2011. Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že podstatným pri vyhodnocovaní danej námietky je ustálenie času a spôsobu realizácie predmetného výsluchu, ako aj jeho obsah, resp. skutočnosti, ku ktorým sa svedok, p. E., v rámci svojej výpovede vyjadroval.

112. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za preukázané, že sporný výsluch bol uskutočnený na základe medzinárodného dožiadania správcu dane, adresovaného českým správnym orgánom, ktorého výstupom bol Protokol o ústnom pojednávaní zo dňa 09.08.2011, spísaný s bývalým konateľom spoločnosti Tm sanit SK s.r.o. a NEZVAL okna - dvere s.r.o. - U.. Z časového hľadiska k realizácii daného výsluchu došlo ešte pred začiatkom daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 vykonanej u žalobcu, ktorá bola začatá dňa 18.09.2012.

113. Pokiaľ ide o otázku samotného predmetu výsluchu p. E., Najvyšší súd Slovenskej republiky v uvedenom kontexte označil za nesprávne stanovisko Krajského súdu v Bratislave, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že predmetom vypočutia zmieňovaného svedka boli výlučne 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 sporného obchodu, bol práve p. E.. Krajský súd následne vyslovil záver, že vzhľadom na skutočnosť, že žalobca nebol účastníkom predmetného obchodného vzťahu, neprináležalo mu ani právo byť prítomný pri vypočutí p. E..

114. Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že v danom prípade nebolo možné sa obmedziť na takéto konštatovanie, predovšetkým v situácii, keď z obsahu Protokolu o ústnom pojednávaní zo dňa 09.08.2011 jednoznačne vyplýva, že svedok, p. E., vypovedal okrem iného aj k skutočnostiam týkajúcim sa priamo dodávok tovaru od žalobcu pre spoločnosť NEZVAL okna- dvere s.r.o., v súvislosti s ktorými nebolo následne žalobcovi priznané právo na oslobodenie od dane z dôvodu pochybností o spôsobe ich realizácie (záver o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane sa opieral aj o zistenia vyplývajúce z predmetného výsluchu).

115. Na základe zistených skutočností dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že obsah výpovede p. U. E. tvorili aj vyjadrenia ku skutočnostiam týkajúcim sa dodávok cementu od žalobcu, pričom dané informácie boli následne premietnuté do rozhodnutí daňových orgánov v tejto veci preto podľa názoru kasačného súdu, pokiaľ správca dane chcel ako dôkaz použiť vyjadrenie/výpoveď svedka U. E. z iného konania, mal menovaného vypočítať resp. požiadať o vypočítanie menovanej osoby zahraničný finančný orgán vrámci predmetného konania, prípadne požiadať dotknutú osobu o písomné vyjadrenie a následne v prípade zistených rozporov zrealizovať vypočítanie svedka a umožniť žalobcovi byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky.

116. K otázke zákonnosti použitia informácií obsiahnutých v Protokole o ústnom pojednávaní zo dňa 09.08.2011, ktorého predmetom bol výsluch p. E., realizovaný českými daňovými orgánmi, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že výsledky takto zrealizovaného výsluchu nemožno použiť ako dôkaz v neprospech žalobcu, a to predovšetkým v situácii, keď k realizácii predmetného výsluchu došlo ešte pred začiatkom daňovej kontroly uskutočnenej u žalobcu.

117. Vzhľadom na skutočnosť, že informácie získané daným výsluchom tvorili v konečnom dôsledku významný podklad pre rozhodnutie správcu dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva stanovisko, že postup správcu dane, spočívajúci v odmietnutí návrhu žalobcu na opätovný výsluch p. E. počas trvania daňovej kontroly, v rámci ktorého by žalobca mohol realizovať práva, ktoré mu priznáva Daňový poriadok (právo byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky), možno považovať za nezákonný.

118. Vo vzťahu k žalobcom namietanému nesprávnemu právnomu posúdeniu veci týkajúcej sa písomného prehlásenia p. E. zo dňa 28.05.2015 krajským súdom, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že v danom prípade sa jednalo o doplňujúce čestné prehlásenie, pričom relevantné vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH bolo predovšetkým prehlásenie, ktorým žalobca disponoval v čase do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru (§ 43 ods. 8 zákona o DPH), a to prehlásenie zo dňa 06.07.2009, v ktorom U. E. - konateľ spoločnosti NEZVAL okna - dveře s.r.o., prehlásil, že v období od 01.01.2009 - 30.06.2009 nakúpil od spoločnosti Holcim (Slovensko) a. s. tovar - šedý cement v objeme 12 177,98 ton v hodnote 780.899,48 €, ktorý bol prepravený do Českej republiky.

119. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti upriamuje pozornosť na skutočnosť, že na prehlásení zo dňa 06.07.2009 sa síce nachádza pečiatka potvrdzujúca dátum doručenia predmetného prehlásenia spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. (26.11.2009), avšak z jeho obsahu nevyplýva, kto realizoval prepravu daného tovaru do Českej republiky. Keďže predmetné prehlásenie nedeclarovalo vykonanie prepravy sporného tovaru do iného členského štátu odberateľom NEZVAL okna - dveře s.r.o., ako aj na skutočnosť, že v priebehu daňového konania bolo preukázané, že preprava bola uskutočnená spoločnosťou Tm sanit SK, s.r.o., Najvyšší súd súhlasil s názorom daňových orgánov a krajského súdu, že uvedené závery zakladajú oprávnené pochybnosti o pravdivosti informácií tvoriacich obsah písomného prehlásenia p. E., predloženého za účelom preukázania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa NEZVAL okna - dveře s.r.o.

120. Vzhľadom na charakter a účel písomného prehlásenia p. E. zo dňa 28.05.2015, ktoré malo predstavovať osobitný dôkaz, dodatočne predložený za účelom spresnenia informácií uvedených v čestnom prehlásení zo dňa 06.07.2009, Najvyšší súd Slovenskej republiky označil námietku daňových orgánov vo vzťahu k časovému okamihu predloženia čestného prehlásenia zo dňa 28.05.2015 (ku ktorému došlo až v priebehu vyrubovacieho konania) pre proces jeho vyhodnotenia zo strany správcu dane za irelevantnú (nakoľko sa nejednalo o čestné prehlásenie v zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH).

121. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň s poukazom na vyššie uvedené vyslovil záver, že predloženie čestného prehlásenia p. E. zo dňa 28.05.2015 nebolo spôsobilé konvalidovať nedostatky jeho prehlásenia zo dňa 06.07.2009, v ktorom bezpochyby absentovala náležitosť v podobe špecifikácie

osoby realizujúcej prepravu sporného tovaru do Českej republiky.

122. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je preto na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom doplní dokazovanie, 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 v priebehu konania k dispozícii. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

123. Pokiaľ ide názory týkajúce sa prípustnosti, resp. akceptovania čestných prehlásení ako dôkazných prostriedkov v daňovom konaní, tieto sa rôznia. K otázke použiteľnosti čestného prehlásenia ako dôkazného prostriedku v daňovom konaní venoval pozornosť Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18. apríla 2012, z ktorého vyplýva, že aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona č. 511/1992 Zb. ), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.

124. Keďže inštitút čestných prehlásení nie je ani v rámci Daňového poriadku zaradený v demonštratívnom výpočte dôkazných prostriedkov obsiahnutom v ustanovení § 24 ods. 4 predmetného zákona, Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že prezentované závery z citovaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky možno aplikovať aj v súvislosti s Daňovým poriadkom.

125. K poslednému sťažnostnému bodu obsiahnutému v kasačnej sťažnosti žalobcu, v rámci ktorého žalobca poukázal na skutočnosť, že krajský súd žalobcovi vytkol preukazovanie intrakomunitárneho dodania tovaru prostredníctvom písomného vyhlásenia zo dňa 08.01.2010, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že na jednej strane musí dať žalobcovi za pravdu, že v prejednávanej veci bolo (vzhľadom na skutočnosť, že posudzovaným obdobím bol jún 2009) relevantným písomné potvrdenie, resp. prehlásenie p. E. zo dňa 06.07.2009, a nie prehlásenie, na ktoré sa vo svojom rozhodnutí pravdepodobne nedopatrením odvolával krajský súd, na druhej strane však Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že uvedená skutočnosť nemení nič na záveroch týkajúcich sa vierohodnosti údajov obsiahnutých v písomnom prehlásení, ktoré boli vyslovené v odôvodnení rozhodnutia krajského súdu a ktoré sú aplikovateľné aj vo vzťahu k prehláseniu zo dňa 06.07.2009. Podstata námietok krajského súdu totiž spočívala v poukaze na absenciu označenia osoby, ktorá prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu- štátu dodania zrealizovala a ktorá nebola špecifikovaná ani v jednom zo zmieňovaných prehlásení.

126. Po dôkladnom zvážení všetkých vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že záver daňových orgánov, potvrdený napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave, že v prejednávanej veci neboli splnené podmienky pre oslobodenie dodania cementu od žalobcu pre spoločnosť NEZVAL okna- dvere, s.r.o. od dane z dôvodu nepreukázania prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobou deklarovanou na predložených dokladoch, možno hodnotiť ako predčasný. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel s poukazom na uvedené k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi nebolo dostatočne komplexné, vytvárajúce pevný základ pre vydanie rozhodnutia o nepriznaní práva na oslobodenie od dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň uviedol, že pochybnosti v prejednávanej veci vyvoláva taktiež odôvodnenosť a primeranosť rozsahu prerušenia daňovej kontroly.

127. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku

Krajského súdu v Bratislave a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 116572/2016 zo dňa 04.02.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

128. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude preskúmať zákonnosť prerušenia daňovej kontroly s prihliadnutím na účelnosť, dôvodnosť a primeranosť dĺžky jej prerušenia. Žalovaný zároveň doplní dokazovanie v intenciách naznačených v odôvodnení tohto rozhodnutia, a to realizáciou výsluchu niekdajšieho konateľa spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o. a spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o., p. E., k otázke uskutočnenia dodávok tovaru od žalobcu, ako aj spôsobu ich prepravy a osobe realizujúcej túto prepravu. Žalovaný bude povinný v danej veci opätovne konať a rozhodnúť, pričom svoje rozhodnutie náležite odôvodní, predovšetkým pokiaľ ide o otázku rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií. Pri svojom rozhodovaní bude žalovaný v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu.

7.

129. O náhrade trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 veta prvá SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, priznal úplnú náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, konanie pred krajským aj kasačným súdom.

130. O výške náhrady trov konania rozhodne Krajský súd v Bratislave podľa § 175 ods. 2 SSP následne samostatným uznesením.

#### **Poučenie:**

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