

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/41/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200361
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200361.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozef Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: FILATECH, s.r.o., M. R. Štefánika 837/35, 010 01 Žilina, IČO: 36 688 614, právne zastúpený: Mgr. Peter Forgáč, advokát, so sídlom Zámocká 14, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101325457/2018 zo dňa 10.07.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/87/2018 zo dňa 20. marca 2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101325457/2018 zo dňa 10.07.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola u žalobcu začala v súlade s § 46 ods. 1 daňového poriadku dňa 21.04.2016 na základe oznámenia č. 102819006/2016 zo dňa 23.03.2016, daňová kontrola bola prerušená v čase od 10.10.2016 (rozhodnutie č. 10432446/2016 zo dňa 04.10.2016) do 04.04.2017 (oznámenie č. 100568997/2017 zo dňa 05.04.2017), a to z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. K prerušeniu daňovej kontroly došlo v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku vo väzbe na ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku. Podľa vety druhej § 46 ods. 10 daňového

poriadku na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

3. Za účelom preverenia zdaniteľných obchodov žalobcu a spoločnosti Alfatar, s.r.o. správca dane zaslal dňa 04.10.2016 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1580972/2016, ktorou požiadal českú finančnú správu vypočítať ako svedka A. E., bytom Ž. XXX, XXX XX M., Č. A. - konateľa spoločnosti Alfatar, s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu. Jednalo sa o významného svedka, preto bolo opodstatnené, že správca dane vykonal kroky k jeho vypočutiu.

4. Spoločnosť Alfatar, s.r.o., ktorá od 04.12.2015 zmenila obchodné meno na BI Commerce s.r.o. a zmenila adresu sídla na Kresánkova 7A, 841 05 Bratislava - mestská časť Karlova Ves je kontaktná, spoločnosť nemá v registri evidovaného štatutárneho zástupcu, spoločníkom spoločnosti je spoločnosť EAS Office services s.r.o., ktorá bola zrušená dňom 22.03.2016 a odo dňa 20.04.2016 je ex offo vymazaná z obchodného registra.

5. Ďalej krajský súd uviedol, že ani v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nebolo jednoznačne preukázané, že pani Q. C.O. bola po 21.05.2014 oprávnená konať za spoločnosť Alfatar, s.r.o. Pán C. G. bol v období od 10.05.2012 do 25.11.2015 splnomocnenou osobou oprávnenou konať v plnom rozsahu bez akéhokoľvek obmedzenia za spoločnosť Alfatar, s.r.o. Pani C. a pán G. označili pána A. E. ako osobu, ktorá mala zabezpečiť dodanie strojného zariadenia, ktoré bolo predmetom faktúry č. FO/14/309 zo dňa 31.12.2014. Žalobca predložil správcovi dane okrem predmetnej faktúry zo dňa 31.12.2014 aj dodací list zo dňa 31.12.2014, odovzdávajúci a preberací protokol zo dňa 30.04.2014. Zatiaľ čo na faktúre FO/14/309 a dodacom liste je ako dátum dodania uvedený dátum 30.12.2014, z odovzdávajúceho a preberajúceho protokolu vyplýva, že k odovzdaniu a prebratiu strojného zariadenia - drviča SCHREEDER došlo už dňa 30.04.2014.

6. Krajský súd mal za preukázané, že predložené doklady si vzájomne odporujú a nie je z nich jednoznačné, kedy došlo k dodaniu fakturovaného plnenia, t.j. ku vzniku daňovej povinnosti.

7. Žalovaný porovnaním výpovedí pána R. F., konateľa žalobcu, pani Q. C., bývalej konateľky a splnomocnenej zástupkyne spoločnosti Alfatar, s.r.o. a pána C. G., splnomocneného zástupcu spoločnosti Alfatar, s.r.o. zistil rozpory v uvedených výpovediach, ktoré zakladajú dôvodné pochybnosti o realizácii fakturovaného plnenia. Podľa vyjadrenia pána F., konateľa žalobcu, mal pánovi G. a pani C. poradiť, kde sa dá zohnať také strojné zariadenie, ktoré on potrebuje a vysvetliť im, čo potrebuje. Uvedený obchod mal potom dojednať s pánom G., osobou oprávnenou konať za spoločnosť Alfatar, s.r.o. Pán G. však uvedené vyjadrenia pána F. poprel. Uviedol, že nevie o aké strojné zariadenie sa jednalo a ani na čo sa malo využívať a že uvedený obchod musel riešiť pán F. s pánom E.. Podľa vyjadrenia pána F. sa jednalo o použitý stroj. Uvedené vyjadrenie bolo v rozpore s vyjadrením pani C., ktorá uviedla, že sa jednalo o nový stroj čínskej výroby. Nikto z uvedených osôb (pán F., pani C., pán G.) nevedeli uviesť od koho mala spoločnosť Alfatar, s.r.o. predmetné strojné zariadenie obstaráť. Ani na faktúre č. FO/14/309 a ani na dodacom liste nie je uvedený spôsob dopravy. Pán F. predložil správcovi dane dve fotokópie plných mocí vystavených na pani C., ktoré však vyvolali ďalšie pochybnosti správcu dane. Prvá fotokópia plnej moci je bez dátumu vystavenia, pričom dátum osvedčenia pravosti podpisu pána A. E., ktorý sa nachádza na druhej strane, je zo dňa 12.05.2014. V tomto období bola pani C. konateľkou spoločnosti Alfatar, s.r.o. (do 21.05.2014) a pán A. E. nebol konateľom uvedenej spoločnosti.

8. Krajský súd zhodne so žalovaným konštatoval, že nemohol teda preniesť práva, ktorými ešte nedisponoval. Fotokópia druhej plnej moci podpísaná pánom A. E. je s dátumom osvedčenia pravosti podpisu dňa 22.12.2014. Je zrejmé, že podpisy pána E. sa na uvedených plných mociach od seba odlišujú. Obe predložené generálne plné moci majú rovnaké vymedzenie rozsahu splnomocnenia. Podľa obsahu uvedených generálnych plných mocí mal pán A. E. splnomocniť Q. C., aby ho v plnom rozsahu bez akéhokoľvek obmedzenia zastupovala vo všetkých právnych veciach spojených s činnosťou spoločnosti Alfatar, s.r.o., aby vykonávala všetky úkony týkajúce sa činnosti spoločnosti, podpisovala zmluvy, prijímala všetky doručované písomnosti, podávala návrhy a zmeny, podávala opravné

prostriedky a vzdávala sa ich, zúčastňovala sa jednaní a rokovaní a to všetko i vtedy, keď je podľa platných právnych predpisov potrebné osobitné splnomocnenie. Splnomocnenie takéhoto rozsahu dáva splnomocnenej osobe veľmi rozsiahle oprávnenia na konanie za spoločnosť, je takmer na úrovni prokúry (§ 14 Obchodného zákonníka). Pani C. však nepredložila správcovi dane predmetné generálne plné moci (fotokópie predložil iba pán F.), a to aj napriek tomu, že musela nimi disponovať, ak chcela aj po 21.05.2014 konať za spoločnosť Alfatar, s.r.o. Ani v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nebolo jednoznačne preukázané, že pani C. bola po 21.05.2014 oprávnená konať za spoločnosť Alfatar, s.r.o.

9. Správny súd konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal, že bolo spoločnosťou Alfatar, s.r.o. dodané plnenie uvedené na faktúre č. FO/14/309 zo dňa 31.12.2014. Správca dane preto oprávnenne neuznal žalobcovi v zdaňovacom období december 2014 nárok na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry.

10. V rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nebolo preukázané, od koho spoločnosť Alfatar, s.r.o. zakúpila strojné zariadenie, nepreukázaná zostala preprava strojného zariadenia do skladu v Čadci a následne do prevádzky žalobcu vo Svederníku, nepreukázaná zostala aj existencia dlhov spoločnosti Alfatar, s.r.o. voči žalobcovi a ich následné započítanie s plnením, ktoré pozostávalo z dodávky stavebných prác a dodávky strojného zariadenia. Pokiaľ si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočítanie DPH, bolo jeho povinnosťou preukázať, že má naň právny nárok. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov. Ak správca dane spochybní deklarované zdateľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok. Správca dane preveroval obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom, pričom vo svojom rozhodnutí poukázal na pochybnosti a nepreukázané skutočnosti vyplývajúce z tohto obchodného vzťahu.

11. Správny súd mal za preukázané, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z faktúry č. FO/14/309 zo dňa 31.12.2014 od spoločnosti Alfatar, s.r.o., porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v spoločnosti Alfatar, s.r.o. uvedenej na predmetnej faktúre.

12. K prerušeniu daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Správca dane pokračuje v daňovej kontrole z vlastného podnetu, alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Ak je daňová kontrola prerušená, lehoty na jej vykonanie neplynú, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly teda znamená, že časový interval medzi začatím daňovej kontroly a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok.

13. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. V tejto súvislosti upozornil krajský súd na ustanovenie § 44 daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, 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.

14. Citované ustanovenie je, podľa názoru krajského súdu, potrebné vykladať v spojitosti s jednou so základných zásad správ daní podľa ust. § 3 ods. 2 vety druhej 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 správneému určení a vyrubeniu dane.

15. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácie je potrebné posudzovať primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

16. Správny súd vyhodnotil prebiehajúcu medzinárodnú výmenu informácií ako inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia a v nadväznosti na to konštatuje zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a hlavne zákonnosť z nej vyhotoveného protokolu. Prerušená daňová kontrola nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predloženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto vnímané ústavno-právne riziká prerušenia daňovej kontroly, podľa názoru krajského súdu, však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako i finálneho formálneho výsledku, preto nie sú sami o sebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 30.04.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Žiline a vrátenia veci na ďalšie konanie, resp. zmeny napadnutého rozsudku tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie. Sťažovateľ si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

18. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 bola začatá dňa 21.04.2016, na základe oznámenia č. 102819006/2016 zo dňa 23.03.2016 a ukončená v deň doručenia protokolu o daňovej kontrole č. 101945523/2017 zo dňa 12.09.2017 (ďalej ako „protokol“), teda dňa 30.09.2017. Daňová kontrola bola prerušená v čase od 10.10.2016 do 04.04.2017 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie v súlade s článkom 7 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „nariadenie“), nakoľko správca dane považoval za nevyhnutné v daňovom konaní vypočítať svedka A. E., ktorý bol konateľom spoločnosti Alfatar, s.r.o., IČO: 44 675 372 (ďalej ako „spoločnosť Alfatar“) v období od 21.05.2014 do 21.04.2015.

19. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že lehota na vykonanie daňovej kontroly plynula od 21.04.2016 do 09.10.2016 a od 05.04.2017 do 30.09.2017, a teda trvala 351 dní, t.j. menej ako jeden rok. Sťažovateľ s týmto tvrdením žalovaného nesúhlasil.

20. Žalovaný (a aj správny súd) však absolútne ignoroval fakt, že prerušenie daňovej kontroly presiahlo maximálnu povolenú dobu na vybavenie veci určenú nariadením - 3 mesiace po dni prijatia žiadosti žiadanému orgánu.

21. Z administratívneho spisu správcu dane nie je zrejмый presný dátum, kedy bola žiadosť správcu dane o poskytnutie informácie podľa článku 7 nariadenia zo dňa 04.10.2016 českému daňovému orgánu doručená. Z protokolu však vyplýva, že český daňový orgán predvolával pána Svobodu už predvolaním zo dňa 15.12.2016, takže k doručeniu muselo prísť pred týmto dátumom.

22. Sťažovateľ vyjadril názor, že ak by k prerušeniu daňovej kontroly nedošlo, táto mala byť ukončená najneskôr v lehote do 21.04.2017 - teda celkovo mala trvať najdlhšie 366 dní. Nakoľko však k prerušeniu daňovej kontroly došlo, berúc do úvahy najdlhšiu prípustnú dobu prerušenia vyplývajúcu z nariadenia v trvaní 3 mesiacov po dni prijatia žiadosti podľa článku 7 nariadenia, daňová kontrola mala

byť ukončená najneskôr dňa 25.09.2017 (aj keď to už je veľmi nepravdepodobný dátum, pretože toto trvanie sťažovateľ odvodil až odo dňa, kedy český daňový orgán datoval prvé predvolanie A. E. a je viac než nepravdepodobné, že by český daňový orgán prijal žiadosť správcu dane zo dňa 04.10.2016 až v polovici decembra 2016).

23. K ukončeniu daňovej kontroly však došlo až 30.09.2017, keďže správca dane daňovú kontrolu prerušil až do 04.04.2017, teda 177 dní (skoro na 6 mesiacov)! Uvedeným konaním došlo k nezákonnému predlžovaniu doby prerušenia daňovej kontroly a tým aj samotnej daňovej kontroly. Podľa výpočtov sťažovateľa daňová kontrola trvala nie 351 dní, ako uvádza žalovaný, ale až 371 dní (hoci sťažovateľ je toho názoru, že trvala ešte dlhšie, avšak to nevie s presnosťou určiť, nakoľko mu nie je známy deň prijatia žiadosti podľa článku 7 nariadenia českým daňovým orgánom)!

24. Sťažovateľ sa z vyššie spomenutých dôvodov nestotožnil so záverom správneho súdu uvedeného v rozsudku, že prerušenie daňovej kontroly bolo v nevyhnutnej dĺžke.

25. Sťažovateľ uviedol, že zákonom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je zákonnou (maximálnou) lehotou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať napr. s lehotami stanovenými na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku - protokolu, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania a daňovej povinnosti daňového subjektu totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly.

26. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Ak teda správca dane nerespektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti (proporcionality) a zásadu zákonnosti pri správe daní.

27. Sťažovateľ konštatoval, že daňová kontrola v takom prípade nebola vykonaná v súlade so zákonom, t.j. v rámci zákonom maximálnej povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Uvedený právny názor vyplýva napr. z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.06.2010, sp.zn. III.ÚS 24/2010, rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 18.01.2018, sp.zn. 6S/34/2017, alebo aj rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 02.02.2017, sp.zn. 1S/161/2016.

28. Sťažovateľ zároveň poukázal aj na tú skutočnosť, že správny súd (pred ním aj žalovaný) žiadnym spôsobom neposúdili účelnosť/neúčelnosť dĺžky prerušenia konania, resp. to, či správca dane svojim správaním konal v súlade s nariadením (tým pádom aj v súlade s daňovým poriadkom) a či prispel/neprispel k urýchlenu vybaveniu veci (keďže tá bola vybavená v lehote v rozpore stanovenej v nariadení).

29. Žalovaný sa v pomerne rozsiahlej časti rozhodnutia venoval kredibilitu spoločnosti Alfatar, s.r.o. a tomu, ako ju už aj v minulosti musel správca dane preverovať. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora zo dňa 21.06.2012 v právnej veci Mahagében Kft/Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunátúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11), z ktorého vyplýva, že daňový orgán nemôže od podnikateľa vyžadovať, aby preveroval svojich dodávateľov a zároveň nemôže zastaviť vrátenie DPH podnikateľovi, ktorému bol tovar či služby dodané pochybným spôsobom. Táto tolerancia je povinná len dovtedy, kým daňový orgán nedokáže, že podnikateľ, ktorému odmieta vrátenie DPH o pochybnostiach vedel, ale nestačí len domnienka daňového orgánu, že podnikateľ konal protiprávne, ale daňový orgán to musí dokázať aj dokladmi.

30. Sťažovateľ v tomto prípade o svojom obchodnom partnerovi nemal mať dôvod pochybnosti - uskutočňovala sa pravidelná komunikácia, či už osobná alebo telefonická a spoločnosť Alfatar, s.r.o.

im dodanie zariadenia bez problémov zabezpečila.

31. Sťažovateľ mal za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol a preukázal existenciu materiálneho plnenia, a preto mu nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vznikol.

32. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti, podľa § 440 SSP kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

34. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/87/2018 zo dňa 20.03.2019, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101325457/2018 zo dňa 10.07.2018.

35. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že predmetným rozhodnutím žalovaný (Finančné riaditeľstvo SR) podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 100601030/2018 zo dňa 21.03.2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5, 6 zákona o správe daní určený rozdiel v sume 13 700,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 daňovému subjektu FILATECH, s.r.o. Žilina.

36. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že Daňový úrad Žilina vykonal u platiteľa dane FILATECH, s.r.o., Žilina, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014. Daňová kontrola bola začatá dňa 21.04.2016, na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102819006/2016 zo dňa 23.03.2016, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 11.04.2016. V období od 10.10.2016 do 04.04.2017 bola daňová kontrola prerušená z dôvodov, že bolo potrebné získať informácie, na základe čl. 7 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH.

37. Podľa ust. § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. bol z daňovej kontroly vyhotovený protokol č. 101945523/2017 zo dňa 12.09.2017. Protokol bol spolu s výzvou zo dňa 12.09.2017 na vyjadrenia sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly doručený daňovému subjektu dňa 30.09.2017. Dňom doručenia protokolu z kontroly bola ukončená daňová kontrola.

38. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou sa začalo vyrubovacie konanie. Daňový subjekt v lehote určenej vo výzve podal v súlade s § 68 ods. 3 daňového poriadku dňa 20.10.2017 písomné vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly.

39. Z dôvodu, že vyjadrenie k protokolu nebolo podané spôsobom podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku, správca dane podľa § 13 ods. 8 v nadväznosti na § 13 ods. 10 daňového poriadku vyzval daňový subjekt na odstránenie nedostatkov jeho podania. Daňový subjekt výzve správcu dane vyhovel.

40. Dňa 15.03.2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100558825/2018.

41. V priebehu daňovej kontroly správca dane v súlade s nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom odoslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 04.10.2016 českej finančnej správe, ktorou žiadal o vypočutie svedka A. E., v súvislosti s preverením zdaniteľných obchodov daňového subjektu FILATECH, s.r.o. a Alfatar, s.r.o., Malacky.

Odpoveď na žiadosť bola správcovi dane doručená dňa 03.04.2017.

42. Uskutočnenie zdaniteľných obchodov daňového subjektu FILATECH, s.r.o. a Alfatar, s.r.o. správca dane preveroval predvolaním na ústne pojednávanie svedka - Q. C., bytom L. XXX/XX, XXX XX Č., konateľka spoločnosti Alfatar, s.r.o. v období od 11.06.2010 do 21.05.2014, správca dane odoslal predvolanie na výsluch svedka č. 103147806/2016 zo dňa 16.05.2016 a opakované predvolanie č. 103305552/2016 zo dňa 08.06.2016. O vypočutí svedka bol upovedomený kontrolovaný daňový subjekt FILATECH, s.r.o. upovedomením č. 103148035/2016 zo dňa 16.05.2016 upovedomením č. 103305848/2018 zo dňa 08.06.2016. Ústne pojednávanie so svedkom sa uskutočnilo dňa 07.07.2016.

43. Dodávateľsko-odberateľské vzťahy daňového subjektu FILATECH, s.r.o. a spoločnosti CUSTOM.real, s.r.o., Hodžova 13, 010 01 Žilina, IČO: 36405361 (ďalej len „CUSTOM.real, s.r.o.“) - odberateľa daňového subjektu FILATECH, s.r.o. správca dane preveroval vypočutím svedka B. Y. V., konateľa spoločnosti. Ústne pojednávanie so svedkom sa uskutočnilo dňa 09.08.2017, spísaná bola zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101725096/2017.

44. Za účelom preverenia zdaniteľných obchodov daňového subjektu FILATECH, s.r.o. a Alfatar, s.r.o. správca dane predvolal na výsluch svedka C.U. G., bytom L. XXX/XX, XXX XX Č., splnomocneného zástupcu Alfatar, s.r.o., predvolaním na výsluch svedka č. 101405206/2017 zo dňa 22.06.2017. O vypočutí svedka bol upovedomený daňový subjekt FILATECH, s.r.o. upovedomením č. 101405328/2017 zo dňa 22.06.2017. Svedok sa na ústne pojednávanie nedostavil ani sa neospravedlnil. Správca dane opakovane predvolal svedka C. G., bytom L. XXX/XX, XXX XX Č. predvolaním č. 101721979 zo dňa 08.08.2017. O vypočutí svedka bol daňový subjekt upovedomený zaslaním upovedomenia č. 101722145/2017 zo dňa 08.08.2017. Ústne pojednávanie so svedkom sa uskutočnilo dňa 16.08.2017.

45. Nadobudnutie hnutel'ného majetku - strojného zariadenia Schreeder, v.č. Sch 357-2014 a obhliadku výrobných, prevádzkových, skladových a administratívnych priestorov správca dane preveroval vykonaným miestnym zisťovaním na adrese 013 32 Svederník 68. Na miestnom zisťovaní bola písaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 103976463/2016 zo dňa 26.09.2016.

46. Ústne pojednávanie s konateľom daňového subjektu FILATECH, s.r.o. B. R. F., ktorého predmetom bolo podanie objasnenia zdaniteľných obchodov so spoločnosťou Alfatar, s.r.o. a vyjadrenia daňového subjektu ku kontrole, sa uskutočnilo dňa 01.06.2017, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 10162533/2017.

47. Za účelom preverenia zdaniteľných obchodov daňového subjektu FILATECH, s.r.o. a spoločnosti CUSTOM.real, s.r.o., Hodžova 13, 010 01 Žilina, IČO: 36405361 - odberateľa daňového subjektu FILATECH, s.r.o. správca dane predvolal na ústne pojednávanie vypovedať ako svedka B. Y. V., konateľa spoločnosti. Svedok p. V. potvrdil spoluprácu so spoločnosťou FILATECH, s.r.o. v roku 2014. V zápisnici o ústnom pojednávaní uviedol, že p. F. pozná od roku 1996. V roku 2014 sa dohodli, že bude pre CUSTOM.real, s.r.o. zabezpečovať rekonštrukciu a opravy nehnuteľností, ktoré budú vo vlastníctve CUSTOM.real, s.r.o. a následne budú predmetom predaja. Uzatvorili na 1 rok rámcovú dohodu. K faktúram, vystaveným spoločnosťou FILATECH, s.r.o. p. V. uviedol, že práce boli vykonané na objektoch, ktoré sú uvedené na faktúrach, zákazka bola zadaná p. F.. P. V. nevedel uviesť, či práce vykonávala firma FILATECH, s.r.o. osobne alebo prostredníctvom subdodávateľov. Vykonané práce preberal od osoby, meno ktorej nevedel uviesť. Práce boli vykonané tak, ako bola zadaná zákazka. P. V. uviedol vo svojej výpovedi, že jednal výlučne len s p. F..

48. Nakoľko šetrením správcu dane zdaniteľné obchody a vyššie uvedené obchodné transakcie s daňovým subjektom Alfatar, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu nekontaktnosti daňového subjektu Alfatar, s.r.o., správca dane preniesol dôkazné bremeno na kontrolovaný subjekt v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a odoslal kontrolovanému daňovému subjektu výzvu na

predloženie dôkazov č. 103297567/2016 zo dňa 07.06.2016.

49. Správca dane na základe vykonaného dokazovania konštatoval, že:

- daňový subjekt Alfatar, s.r.o. je pre správcu dane nekontaktný, so správcom dane nespolupracuje, nepreberá poštové zásielky,
- konateľ spoločnosti sa na základe predvolania na ústne pojednávanie opakovane nedostavil, zásielky neprevzal,
- v rámci preverovania daňového subjektu Alfatar, s.r.o. a v súvislosti s riešením iného dožiadania boli daňovému subjektu Alfatar, s.r.o. odoslané zásielky, ktoré sa správcovi dane vrátili s poznámkou: „nevzdvihnuté“, „odcestoval“, „adresát neznámy“,
- na ústne pojednávanie sa dostavila pani E., účtovníčka daňového subjektu, k zdaniteľným obchodom nevedela podať žiadne informácie,
- z výpovedí pani E. a vykonaných miestnych zisťovaní bolo preukázané, že daňový subjekt Alfatar, s.r.o. na adrese sídla uvedenom v obchodnom registri fyzicky nesídlí, nemá na adrese kancelárske, skladové, prevádzkové priestory, neuhrádza žiadne poplatky a nemá ani uzatvorenú zmluvu o prenájme,
- účtovníčkou p. E. neboli na ústnom pojednávaní doložené žiadne iné doklady, ktoré by preukazovali uskutočnenie zdaniteľných plnení.

50. Podľa výpisu z obchodného registra SR bolo zistené, že spoločnosť Alfatar, s.r.o., Pezinská 11, 901 01 Malacky má od 04.12.2015 zmenené obchodné meno a zmenené sídlo na: B1 Commerce s.r.o., Kresáňkova 7A, 841 05 Bratislava - mestská časť Karlova Ves, spoločnosť nemá v registri evidovaného štatutárneho zástupcu, spoločníkom spoločnosti je spoločnosť EAS office services s.r.o., ktorá bola zrušená dňom 22.03.2016 a odo dňa 20.04.2016 ex offio vymazaná z obchodného registra.

51. Daňový subjekt Alfatar, s.r.o. podal posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015 a posledné daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2014. Daňovému subjektu bola zrušená registrácia DPH z úradnej moci v zmysle ustanovení § 81 ods. 4 bodu 2 zákona č. 222/2014 Z.z. v znení neskorších predpisov ku dňu 31.05.2016.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

52. 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.

53. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

54. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

55. Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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

57. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

62. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

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

64. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

65. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt nemožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

66. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

67. 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 kalendárnych mesiacov.

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

69. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

70. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

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

73. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

75. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

76. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

77. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

78. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako

vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

79. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

80. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

81. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

82. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

83. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

84. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

85. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

86. Kasačný súd sa zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

87. K sťažnostnej námietke ohľadom namietanej dĺžky daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť.

88. V danom prípade daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 bola začatá dňa 21.04.2016, na základe oznámenia č. 102819006/2016 zo dňa 23.03.2016 a ukončená dňa 30.09.2017, t.j. dňom doručenia protokolu č. 101945523/2017 zo dňa 12.09.2017.

89. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím č. 104032446/2016 zo dňa 04.10.2016, a to v čase odo dňa 10.10.2016 do 04.04.2017 z dôvodu, že správca dane potreboval získať informácie v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

90. K prerušeniu daňovej kontroly došlo v zmysle ust. § 46 ods. 10 v spojení s ust. § 61 ods. 1 písm. b/

zákona č. 563/2009 Z.z.

91. Podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

92. Podľa ust. § 61 ods. 5 cit. zákona, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

93. V prejednávanej veci lehota na vykonanie daňovej kontroly plynula od 21.04.2016 do 09.10.2016 a následne od 05.04.2017 do 30.09.2017.

94. V súvislosti s námietkou sťažovateľa o prekročení maximálne povolenej lehoty na výkon daňovej kontroly, kasačný súd odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015, sp.zn. 6Sžfk/16/2019, sp.zn. 2Sžf/18/2014, z ktorých vyplýva právny názor: „...nariadenie, na ktoré sťažovateľ upozorňuje a tam upravená lehota, sa vzťahuje na medzinárodnú výmenu informácií a nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácie je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú, ktorý postup bol zvolený aj v prejednávanej veci, a teda daňová kontrola bola vykonaná v rámci zákonnej lehoty...).

95. Kasačný súd konštatoval, že správca dane prerušil daňovú kontrolu na základe zákonného dôvodu, a to na čas, ktorý bol nevyhnutne potrebný na získanie požadovaných informácií. 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 ani nepožaduje od neho plnenie povinnosti vyplývajúcej zo zákona na účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti sťažovateľom deklarovaného dodania tovaru, správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi sťažovateľa, prepravcovi tovaru a pod.

96. V prejednávanej veci je nesporné, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia objektívnych skutočností, požiadal o medzinárodnú výmenu informácií, vypočul vo veci svedkov, vykonal miestne zisťovanie v prevádzke sťažovateľa.

97. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

98. Kasačný súd dospel k rovnakému záveru ako aj krajský súd a síce, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôsledne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

99. Pre účely ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdanieľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdanieľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne

preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

100. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR č.k. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác, resp. dodanie tovaru a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

101. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd SR k záveru, že krajský súd vec vecne správne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vzťahujúcich sa na prejednávajúcu vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

102. Najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa s poukazom na ust. § 49 ods. 1, 2 a v spojení s § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a v tejto súvislosti súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nejde pritom o extenzívny výklad zákona, ale o jeho logický výklad súladný s jeho zmyslom a účelom. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen, že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

103. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa Najvyšší súd SR uvádza, že zákonodarcu z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba, reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

104. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu v obdobných veciach, napr. sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 78/2011.

105. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu.

106. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodná transakcia skutočne prebehla spôsobom deklarovaným v predloženej faktúre.

107. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, a to spôsobom, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní. Je pritom právom daňového subjektu (a jeho imanentným záujmom) navrhnúť a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Vo vzťahu k uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukázal na žiadne konkrétne skutočnosti ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukázali by uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako to sťažovateľ deklaroval.

108. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybnil predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré sťažovateľ namietal už v konaní pred správny súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

109. Kasačný súd konštatoval, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto ju v súlade s ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

110. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 170 písm. a/ SSP v spojení s ust. § 467 ods. 1, § 167 ods. 1, § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal a žalovanému nevznikli.

111. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.