

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/62/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200027  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.12.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2017200027.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: P & A Group, s.r.o., so sídlom Výdrany 1093, 930 16 Výdrany, IČO: 44 394 381, právne zastúpeného: JUDr. Tibor Szakál, advokát so sídlom Hlavná 26/5, 929 01 Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104385009/2016 zo dňa 30.11.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k 20S/8/2017-94 zo dňa 21. februára 2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

##### I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104385009/2016 zo dňa 30.11.2016, ktorým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania podľa § 74 ods. 4 zákona 563/2009 Z.z. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava č. 318992/2016 zo dňa 23.3.2016, ktorým správca dane podľa § 46 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z priamej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 82.647,27 Eur, určil mu za uvedené zdaňovacie obdobie vlastnú daňovú povinnosť v sume 56.377,82 Eur a vyrubil mu rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 139.025,09 Eur.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že pri posudzovaní dôvodnosti námietky žalobcu,

smerujúcej proti opakovanému prerušeniu výkonu daňovej kontroly, správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly podľa § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona celkom tri krát, ako bolo uvedené v bode 5 tohto rozsudku, a to za účelom realizácie medzinárodnej výmeny daňových informácií prostredníctvom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, v tom čase kontaktných orgánov príslušných na sprostredkovanie výmeny požadovaných informácií od príslušných orgánov maďarskej daňovej správy.

3. Podľa § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamena, že správca dane nemôže vykonávať v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní). Z uvedeného dôvodu výslovne formálnemu výkladu žalobcu o aplikácii ustanovenia § 25a ods. 1 zákona o správe daní len pre prípad, že sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, nemožno prisvedčiť. Rovnako nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že na základe slova „najmä“ možno daňové konanie prerušiť len z dôvodu začatia iného konania o predbežnej otázke, nakoľko súvetie upravujúce možnosť prerušenia konania začína vetou „Správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak ....“ a následná veta za čiarkou len demonštratívny spôsobom vymenúva okolnosti, za ktorých môže správca dane prerušiť konanie, pričom prvá veta súvetia je významovo samostatná. Navyše, ako vyplýva zo zisteného skutkového stavu, preverovanie žalobcom deklarovaných tvrdení prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo opodstatnené. Vzhľadom na nemožnosť hladkého preverenia informácií prostredníctvom evidencií vedených príslušnými orgánmi daňovej správy, jednak vo vzťahu k dodaniu tovaru u dodávateľa žalobcu, a jednak aj vo vzťahu k uplatnenému oslobodeniu od dane u odberateľa žalobcu a u početných deklarovaných prepravcov tovaru, tomu zodpovedala i časová náročnosť administratívnych úkonov realizovaných v rámci MVI.

4. Z obsahu preskúvaných rozhodnutí a z obsahu administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že predmetom získavania informácií prostredníctvom využitia medzinárodnej výmeny informácií boli skutočnosti potrebné na overenie žalobcom deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa CALDERO s.r.o., podmienených potrebou vypočítať bývalého konateľa tejto obchodnej spoločnosti, pána Richarda Domjána a nového konateľa dodávateľa. Zároveň správca dane touto formou preveroval aj informácie potrebné na overenie reálneho uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru na územie Maďarskej republiky, žalobcom deklarovanému odberateľovi Lart Agro Product Kft., pričom v spojení s deklarovanou prepravou predmetného tovaru, zabezpečovanou uvedeným odberateľom žalobcu, aj preverením realizácie prevozu tovaru a overením miesta jeho vyskladnenia podľa náložných listov CMR, osvedčujúcich prepravu prostredníctvom siedmych prepravcov registrovaných pre DPH v Maďarskej republike - SVÉBIS TRANSZ Kft., PALLAGA ÉS KOCSIS Kft., FICSOR TRANS Kft., HABÓK TRANSZ Kft., KO-FU TRANSZ Kft., HARKAI JÓSEF ZOLTÁN e.v., Joimpex Transz, Kereskedelmi és Szállító Kft.

5. S prihliadnutím na nemožnosť preverenia dodania tovaru žalobcovi obchodnou spoločnosťou CALDERO s.r.o., nakoľko na území Slovenskej republiky z dôvodu nezastihnuteľnosti ako bývalého konateľa, tak aj nového konateľa, ani žiadnej inej zodpovednej osoby v mieste sídla uvedeného dodávateľa, preverenie zdaniteľného plnenia nebolo možné realizovať, sa požiadavky správcu dane na zabezpečenie výsluchu konateľa dodávateľa, pôsobiaceho u deklarovaného odberateľa v relevantnom čase uskutočnenia zdaniteľných plnení, prostredníctvom vyžiadanych administratívnych úkonov od maďarskej daňovej správy dane, javili ako opodstatnené a slúžiace na preverenie žalobcom tvrdých dodaní tovaru. Rovnako bolo možné konštatovať opodstatnenosť aj vyžiadania výmeny daňových informácií a realizácie administratívnych úkonov od maďarskej daňovej správy vo vzťahu k prevereniu dodania predmetného tovaru žalobcom odberateľovi Lart Agro Product Kft. Vzhľadom k tomu, že žalobca preukazoval dodanie tovaru do iného členského štátu prostredníctvom prepravcov zabezpečených, resp. objednaných jeho odberateľom, rovnako bolo namieste, za účelom naplnenia správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) overiť splnenie podmienok na oslobodenie od dane

podľa § 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, t. j. overiť reálny základ prepravných dokladov a miesto vykládky podľa deklarovaného intrakomunitárneho dodania na územie iného členského štátu konkrétnemu odberateľovi registrovanému pre daň v Maďarskej republike.

6. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu napádajúcu zákonnosť a použiteľnosť informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií, správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že táto MVI prebiehala medzi partnerskými daňovými orgánmi v súlade s nariadeniami Rady (ES) č. 1798/2003 a č. 904/2010, účinnými v čase zaslania žiadostí kontaktnému úradu, pričom z obsahu odpovedí maďarskej daňovej správy nevyplýva dôvodnosť pochybovať o ich vierohodnosti, prípadne o dodržaní procesných právnych predpisov pri ich získavaní a práv žalobcu. Naopak, dožiadané maďarské daňové orgány vyhovelí žiadosti slovenskej daňovej správy a za účelom overenia dodania deklarovaného tovaru odberateľovi Lart Agro Product Kft., administratívnym konaním vypočuli konateľov prepravcov. V prípade, že by boli potvrdené žalobcom deklarované dodania predmetného tovaru, správca dane by prostredníctvom MVI zabezpečil dôkazy svedčiacie v prospech žalobcu. Avšak správcovi dane nemožno pričítať za vinu, že dôkladným preverovaním realizácie intrakomunitárneho dodania tovaru nebola nepotvrdená obchodná spolupráca prepravcov s odberateľom žalobcu, s obchodnou spoločnosťou Lart Agro Product Kft., a zároveň vyšlo najavo, že tovar rovnakého druhu vyskladňovali, resp. dodávali na iné miesta a iným odberateľom, ako deklaroval žalobca dokladmi o preprave v spojení s faktúrami o dodaní tovaru Lart Agro Product Kft.

7. Vzhľadom na to, vyššie uvedeným spôsobom získané informácie od maďarskej daňovej správy bolo možné použiť pre účely daňovej kontroly a pre účely určenia dane z pridanej hodnoty (podľa čl. 41 Nariadenia č. 1798/2003, ako aj podľa čl. 55 bod 1 Nariadenia č. 904/2010).

8. V administratívnom spise sa nachádzala žiadosť správcu dane o zabezpečenie MVI zo dňa 13.04.2011 (č. dôkazu 10), adresovaná Daňovému riaditeľstvu SR a prílohou je vytlačený elektronický typizovaný formulár na výmenu informácií podľa článkov 5 a 19 nariadenia 2003/1798/ES. Rovnako v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 27.06.2011 je uvádzaný dôvod vydania rozhodnutia na zabezpečenie výmeny informácií podľa uvedeného citovaného Nariadenia č. 1798/2003. S prihliadnutím na prechodné ustanovenie čl. 61 Nariadenia č. 904/2010 možno konštatovať, že žiadosť o MVI bola realizovaná podľa účinného nariadenia Rady ES. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že následné dve rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly boli vydávané na základe podaných žiadostí o MVI podľa Nariadení č. 904/2010, pričom MVI sa realizovala zaslaním formulárov na výmenu informácií podľa článkov 7 a 15 Nariadenia 2010/904/ES a samotná výmena informácií medzi príslušnými orgánmi daňových správ prebiehala podľa v tom čase účinného Nariadenia č. 904/2010. Na základe uvedeného správny súd vyhodnotil námietku žalobcu, že daňové orgány postupovali pri medzinárodnej výmene informácií podľa neúčinného Nariadenia Rady EÚ, ako nedôvodnú.

9. Vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre dosiahnutie účelu správy daní, t. j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a preprave tovaru. Išlo o výmenu informácií, uskutočnenú podľa príslušných článkov vyššie uvádzaných nariadení Rady. Tieto svojím obsahom naplňujú 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 č. 1798/2003, detto článok 1 Nariadenia č. 904/2010).

10. Pokiaľ ide o námietku napádajúcu nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, túto žalobca v označení dĺžky prekročenia zákonnej lehoty nekonkretizoval. Za príčinu nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly označil vykonanie miestneho zisťovania

správcom dane v sklade žalobcu dňa 09.12.2011 napriek tomu, že daňová kontrola bola rozhodnutím správca dane zo dňa 27.06.2011 prerušená a správca dane nemal realizovať u žalobcu úkony daňovej kontroly. Žalobca dôvodil, že vykonaním úkonu miestneho zisťovania u žalobcu správca dane fakticky pokračoval v daňovej kontrole začatej dňa 10.03.2011, dôsledkom čoho sa výkon daňovej kontroly predĺžil nad zákonom stanovenú hranicu. V súvislosti s uvedenou námietkou správny súd preveril na základe podkladov zaslaných žalovaným, že dňa 10.11.2011 bolo Daňovému úradu Dunajská Streda (právnemu predchodcovi správca dane) doručené dožiadanie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/322/23083/11/FrÜM zo dňa 04.11.2011, ktorým od dožiadaného daňového úradu požadoval vykonanie miestneho zisťovania u žalobcu za účelom preverenia zdaniteľných plnení deklarovaných v dožiadaní identifikovaným daňovým subjektom. Na uvedené dožiadanie Daňový úrad Dunajská Streda odpovedal listom č. 612/320/94337/2011/Kulc zo dňa 09.12.2011, prílohou ktorého bola i zápisnica z namietaného miestneho zisťovania vykonaného u žalobcu, č. 6112/320/74931/2011/Haá zo dňa 22.11.2011. Vzhľadom na uvedené okolnosti realizácie sporného miestneho zisťovania, ako i vzhľadom na skutočnosť, že zistenia získané v rámci výkonu predmetného úkonu (podľa § 14 zákona o správe daní) neboli podkladom na vydanie preskúmaných rozhodnutí, správny súd konštatoval, že nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o prekročení zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v príčinnej súvislosti s realizovaním uvedeného miestneho zisťovania v sklade žalobcu.

11. V súvislosti s namietaným nedostatkom náležitosti prvostupňového rozhodnutia podľa § 30 ods. 1 písm. f) zákona o správe dane, správny súd na základe podkladov zaslaných žalovaným zistil, že na základe poverenia č. 9200/100/5/1896649/2012 zo dňa 12.07.2012, vydaného v súlade s čl. I, bod 8 IRA č. 3/2012/1000100 - Rozhodnutia prezidenta finančnej správy o postupe pri podpisovaní písomností na daňových úradoch, bola P. G. N., s funkčným a organizačným zaradením: vedúca oddelenia daňovej kontroly 3 na Daňovom úrade Trnava, pobočka Dunajská Streda, riaditeľkou Daňového úradu Trnava poverená, okrem iného, podpisovaním rozhodnutí a ostatných písomností charakteru rozhodnutí na oddelení daňovej kontroly 3 na Daňovom úrade Trnava, pobočka Dunajská Streda. Z uvedeného dôvodu nemožno prisvedčiť námietke žalobcu, že v rozhodnutí správca dane absentoval vlastnoručný podpis povereného zamestnanca.

12. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ako aj podmienky na priznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie, príp. realizujúceho intrakomunitárne dodanie tovaru na územie iného členského štátu. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane alebo oslobodené dodanie tovaru uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre. Rovnako, ak si platiteľ uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, musí byť schopný preukázať dodanie tovaru nadobúdateľovi identifikovanému pre daň v inom členskom štáte a taktiež musí preukázať, že preprava a fyzické dodanie tovaru boli prostredníctvom deklarovaných prepravcov reálne uskutočnené tak, ako to deklarujú predkladané daňové a prepravné doklady. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH a v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií.

13. V rámci súdneho prieskumu napadnutých správnych rozhodnutí, vo vzťahu k správnosti posúdenia splnenia zákonných podmienok žalobcom na oslobodenie od dane pri dodaní deklarovaného tovaru z

tuzemsku do iného členského štátu, správny súd vychádzal zo skutkových zistení uvedených v administratívnom spise, zo zákonných ustanovení upravujúcich uvedené oslobodenie od DPH (§ 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 zákona o DPH). V tejto súvislosti správny súd poukázal i na právne závery vyplývajúce z rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-409/04, kde v bode 1 Súdny dvor EÚ judikoval, že „čl. 28a ods. 3 prvý pododsek a čl. 28c A písm. a) prvý odsek Šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem odoslaný uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom smere, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.“

14. K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu správny súd uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, ako aj medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

15. Z uvedeného dôvodu neobstála námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami. Ide napríklad o nároky a návrhy žalobcu na vypočutie bývalého a súčasného konateľa jeho dodávateľa CALDERO s.r.o., bývalého a súčasného konateľa jeho odberateľa Lart Agro Product Kft. a osoby splnomocnenej na konanie za túto obchodnú spoločnosť, a to predovšetkým za situácie, kedy je nad rámec hospodárnosti a účelu sledovaného správou daní, ako i nad rámec možností daňových orgánov prostredníctvom bežných administratívnych postupov s využitím evidencií vedených príslušnými daňovými správami a s využitím súčinnosti osôb zodpovedných za konanie právnických osôb a daňových subjektov zúčastnených na preverovaných zdaniteľných plneniach, zabezpečiť výsluch predmetných nekontaktných osôb.

16. Preto nemožno prisvedčiť žalobnej námietke, že daňové orgány nezabezpečili výsluchy nekontaktných osôb, zdržujúcich sa na neznámom mieste, K. H., E. M., osôb spojených s činnosťou zrušenej Lart Agro Product Kft. - Q. M., F. C. a podľa žalobcu tak naňho daňové orgány preniesli neprímerané dôkazné bremeno. Správny súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania.

17. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

18. V súvislosti s návrhom žalobcu, aby boli dožiadaním zabezpečené a vykonané výsluchy F. C., Q. M.H., E. M., K. R., Z. Ú., konateľov a zodpovedných osôb obchodnej spoločnosti Lart Agro Kft., správny súd dodal, že pri posudzovaní potreby doplniť dokazovanie v konaní pred správnym súdom, je potrebné vychádzať nielen z konkrétnej procesnej situácie vo veci v danom čase, ale predovšetkým z charakteru, potrieb a cieľa správneho súdnictva, t. j. kasačnej kontroly zákonnosti právoplatných rozhodnutí orgánov verejnej správy.

19. Vo svetle zistení získaných v rámci daňovej kontroly, MVI a doplnením výsluchu svedka v rámci odvolacieho daňového konania, sa tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru na územie iného členského štátu nepotvrdili, naopak, výsluchmi zodpovedných osôb siedmich prepravcov tovaru na územie Maďarskej republiky sa zistilo, že konatelia uvedených obchodných spoločností buď potvrdili realizovanie prepravy, avšak pre iného odberateľa a na iné miesto dodania, pričom dopravu tovaru pre odberateľa žalobcu Lart Agro Product Kft. popreli, alebo nemali k predloženiu účtovné doklady, nekomunikovali, resp. sa u nich nedali preverované skutočnosti prepravy predmetného tovaru overiť, nedalo sa ani zistiť následné miesto dodania tovaru. Rovnako vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane sa úkonmi správcu dane, s využitím prostriedkov daňovej kontroly, dožiadaní a MVI, podrobne uvádzanými v protokole o výsledku daňovej kontroly a v rozhodnutiach oboch stupňov, nepodarilo preukázať nadobudnutie tovaru žalobcom od deklarovaného dodávateľa CALDERO s.r.o.

20. Právo na plnú náhradu trov konania správny súd úspešnému žalovanému nepriznal, nakoľko si žiadne neuplatnil a ani mu žiadne nevznikli.

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

21. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu bola podaná kasačná sťažnosť z strany žalobcu z dôvodov podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g), h) a i) SSP. Žalobca považoval rozsudok krajského súdu za nepreskúmateľný, nespravodlivý a nepresvedčivý.

22. Sťažovateľ uviedol, že podľa pôvodne platného ust. § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, medzi základné zásady daňového konania patrí, cit. „v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi...“, Túto základnú zásadu daňového konania prevzal aj v súčasnosti platný daňový poriadok (§ 3 ods. 1, zák. č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov). Podľa ust. § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb., správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o dvanásť mesiacov. Tieto lehoty neplatia (§ 15 ods. 9 zák. č. 511/1992 Zb.), len ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní. Ale o takýto prípad v danej veci nejde.

23. Správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 25a ods. 1, § 26 zákona č. 511/1992 Zb., s tým, že ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú (§ 25, ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb).

24. Daňová kontrola v predmetnej veci sa začala dňom 10.3.2011, následne bolo rozhodnutím správcu dane zo dňa 27.6.2011 konanie prerušené až do 9.11.2012, po pokračovaní bolo opäť prerušené od 28.12.2012 do 14.10.2012, a opätovne prerušené do 2.2.2016 za účelom realizácie výmeny požadovaných informácií od príslušných orgánov maďarskej daňovej správy .

25. Žalobca nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, že správca dane môže vykonávať počas prerušenia v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a písm. c zákona o správ daní). Poprel názor krajského súdu o formálnom výklade a aplikácii ustanovenia § 25a ods. 1 zákona o správe daní. Podľa názoru žalobcu, ktorý správcovi dane nebol rešpektovaný ako to vyplýva z odôvodnenia rozsudku krajského súdu a s ktorým odôvodnením sa nestotožnil, zo znenia zákona vyplýva, že v dobe, v ktorej má byť konanie prerušené, až do pominutia prekážky, pre ktorú sa konanie prerušilo (§ 25a ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. - správca dane pokračuje len čo pominuli prekážky ), z dôvodu právnej istoty, nie je oprávnený ani samotný správca vo veci konať, resp. vykonávať také úkony, pri ktorých voči daňovníkovi využíva svoje oprávnenia dané mu zákonom, išlo by o hrubé porušenie a priam znemožnenie výkonu práv daňovníka dané mu priamo zákonom - § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. - práv daňovníka u ktorého sa vykonáva daňová

kontrola, napr. klásť svedkom, znalcom otázky, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, atď. Vznikla by právna anomália, keď daňový subjekt by nevyužíval svoje oprávnenie, lebo konanie je prerušené, ale podľa názoru krajského súdu, správca dane by niektoré úkony v súvislosti s naplnením účelu správy daní vykonával.

26. Poukázal na to, že v danom prípade správca dane po oznámení o začatí kontroly 10.3.2011 rozhodnutím, zo dňa 13.4.2011 prerušil kontrolu v ktorej, podľa jeho oznámenia o pominutí prekážok mal pokračovať až 9.4.2012. V skutočnosti však správca dane pokračoval v kontrole, lebo dňa 9.12.2011 vykonal u daňovníka v predmetnej veci miestne zisťovanie (viď zápisnicu z 9.12.2011), ktorú daňovník, jeho bezprostrední spolupracovníci, konateľka pri samotnom úkone všetci jednoznačne vnímali ako pokračovanie v začatej daňovej kontrole aj podľa znenia zápisnice spísanej z miestneho zisťovania, podľa ktorej ako predmetom zisťovania má byť preverenie skladových priestorov žalobcu, konštatuje sa, že v skladoch využívaných žalobcom sa nachádza repka asi v 1-ine časti haly obchodný sortiment žalobcu, vôbec niet zmienky v písomnej zápisnici o tom, že miestne zisťovanie sa koná na základe dožiadania od Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (či vôbec na dožiadanie nejakého iného útvaru daňovej správy), s touto obranou sa žalovaný vytasil až v konaní na krajskom súde ako s jednostranným tvrdením „bez hodnoverných podkladov preukazujúcich túto skutočnosť“, predtým prvýkrát, po písomných námietkach žalobcu až na ústnom pojednávaní dňa 14.3.2016, bez akéhokoľvek odkazu aspoň na samotnú spisovú značku dožiadania. Dôkazné bremeno (t.j. že nedošlo k prekročeniu zákonnej lehoty trvania daňovej kontroly) spočíva výhradne na žalovanom.

27. Z uvedeného vyplýva podľa žalobcu, že ide o účelové tvrdenie žalovaného, ktorý si je vedomý, že tým, že dňa 9.12.2011 vykonal u žalobcu v predmetnej veci miestne zisťovanie (o čom svedčí písomný záznam) fakticky pokračoval v daňovej kontrole začatej 10.3.2011, a teraz tvrdením o existencii písomného dožiadania dodatočne zachraňuje lehotu trvania daňovej kontroly. Potom sa však započítateľná doba trvania prerušenia konania až do správcou uvádzaného termínu 9.11.2012 mení a tak zákonom ohraničená celková doba trvania daňovej kontroly pri počítaní reálneho skutočného výkonu doby kontroly už skôr márne uplynula, čiže ďalší postup, ukončenie kontroly a následné všetky rozhodovania správcu dane boli nezákonné. Krajský súd síce v odôvodnení rozsudku tvrdí, že na základe jeho preverovania mu žalovaný zaslal dožiadanie Daňového úradu pre vybrané subjekty zo dňa 4.11.2011, ktorý požadoval vykonanie miestneho zistenia u žalobcu za účelom preverenia zdaniteľných plnení deklarovaných v dožiadaní identifikovaným daňovým subjektom, ale žalobcovi toto dožiadanie nikdy predložené nebolo, o jeho existencii až teraz tvrdí a spomína žalovaný, resp. v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Súčasne vyvstala otázka, ako konal a rozhodoval žalovaný o odvolaní žalobcu, lebo prekročenie zákonnej lehoty žalobca už skôr namietal, a až teraz sa krajskému súdu predkladá listina o údajnom dožiadaní, bez jeho predloženia žalobcovi, s cieľom preverenia tvrdenia žalovaného. Neobstojí tvrdenie krajského súdu, že žalobca nekonkretizoval námietku napádajúcu nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keď žalobca na celej 5 strane žaloby z 24.1.2017 a tiež v prvých dvoch odsekoch 6. strany žaloby popisuje dôvody prečo napáda nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

28. Ďalej poukázal, že tieto isté závery sú platné aj ohľadne spochybňovania oprávnenosti podpisovania napadnutého rozhodnutia P. G. K., keď krajský súd v odôvodnení rozsudku tvrdí, že vraj na základe podkladov zaslaných žalovaným zistil, že P. G. K. mala byť poverená podpisovaním písomností na oddelení kontroly 3 na DÚ Trnava, pobočka Dunajská Streda, ale žalobcovi písomnosť preukazujúca oprávnenie P. K. na aprobáciu rozhodnutí daňového úradu nikdy nebola predložená, resp. texty písomností aprobovaných P. K. v tomto smere žiadne odkazy neobsahovali. Žalobca je oprávnený domáhať sa, aby obdržal rozhodnutie vydané v súlade so zákonom, k tomu oprávneným orgánom, podpísaným oprávnenou osobou, o čom nemôžu existovať pochybnosti. Ak vznikajú, je to dôsledkom aj toho, že pôvodne žalovaný, v rozpore s v tom čase platným znením zák. č. 479/2009 Z.z. (za daňový úrad koná riaditeľ alebo ním poverený zamestnanec), vysvetľoval túto otázku určením vnútornej organizačnej štruktúry daňového úradu prezidentom finančnej správy.

29. Pokiaľ ide o žiadosti správcu dane o zabezpečenie MVI, tvrdil, že žalovaným aplikované Nariadenie

Rady č. 1798/2003 sa podľa čl. 61 Nariadenia Rady č. 904/2010 zrušilo s účinnosťou od 1.1.2012. Nariadenie Rady č. 904/2010 bolo prijaté 7.10.2010 a podľa čl. 62 nadobudlo účinnosť dvadsiatym dňom po jeho uverejnení v Úradnom vestníku Európskej únie s tým že uplatňuje sa od 1.1.2012. Súčasne však článok 62 nariadenia č. 904/2010 upravuje výnimky o začiatku dňa uplatniteľnosti tohto nariadenia, keď v čl. 62 nariadenia sa upravuje, že čl. 33 až 37 sa uplatňujú už od 1.11.2010, t.j. pred prvým rozhodnutím správcu dane o prerušení kontroly. Poznamenal že správca dane prerušil konanie a podal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nielen 27.6.2011, ale aj v dňoch 28.12.2012 a 13.3.2014, kedy už žalovaný nemôže spochybňovať účinnosť Nariadenia Rady č. 904/2010.

30. Krajský súd nenáležitým spôsobom posúdil skutkovú a právnu stránku rozhodnutí a postupu správnych orgánov v otázke komunikácie s daňovým subjektom. Daňový subjekt má podľa § 15 ods. 5 písm. e zák. č. 511/1992 Zb. právo napr. klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, ale ako mal a mohol daňový subjekt toto svoje zákonné právo realizovať, keď jednoducho k výsluchom svedkov či k iným úkonom ani v Slovenskej republike či v prípade dožiadaní v cudzine (daňové úrady v Českej republike oznamujú preverovanému daňovému subjektu termíny úkonov, ktoré sa majú vykonať na základe dožiadania, ale v danom prípade, jednalo sa o Maďarsko, tomu tak nebolo) prizývaný nikdy nebol, nehovoriac o tom, že správca dane v nedostatočnej miere komunikoval so žalobcom a neustále sa obhajoval tvrdením o údajnej nemožnosti kontrolovať niektoré iné subjekty, ktoré vraj so správcom dane nespôpracovali, či nedisponovali s účtovnými dokladmi.

31. Pokiaľ ide o bod 97 rozsudku krajského súdu o schopnosti platiteľa preukázať, že zdaniteľné obchody boli riadne uskutočnené, či schopnosť platiteľa preukázať dodanie tovaru nadobúdateľovi dane (pri uplatňovaní oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH), že preprava a fyzické dodanie tovaru boli prostredníctvom deklarovaných prepravcov reálne uskutočnené tak, ako to deklarujú predkladané daňové a prepravné doklady, uviedol, že určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho či budúceho subjektu závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében Kft a Péter Dávid č. C-80/11 a C-141/11).

32. Žalobca tvrdí, že nie je možné od podnikateľskej sféry požadovať, aby do úplných dôsledkov preverovali svojich obchodných partnerov, aby kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy u iných subjektov - obchodných partnerov do úplných detailov a dôsledkov čisto z toho dôvodu, že platná legislatíva na takéto preverovanie (detektívna činnosť, sledovanie konania osôb a pohybu tovaru, atď. najmä ak si každý obchodný subjekt stráži svoje obchodné tajomstvo) v tomto smere daňovému subjektu prostriedky nedáva, skôr naopak, môže dôjsť k stretu so zákonom.. Žalobca obmedzený týmto rámcom predložil správcovi dane ním vedenú dostupnú účtovnú a inú evidenciu, ktorými je schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a to práve osobou uvedenou na faktúre a že preprava a fyzické dodanie tovaru bolo uskutočnené tak, ako to deklarujú jeho daňové doklady a prepravné doklady o dodaní tovaru odberateľovi.

33. Protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia (§ 15, ods. 11 písm. h zákona č 511/1992 Zb. Žalobca naďalej tvrdí, že daňovému subjektu predložený protokol správcu dane nie je súhrnom dôsledne vykonaného dokazovania (podľa zákona má ísť o účtovné a iné doklady, ďalšie písomnosti, svedecké výpovede, verejné listiny, znalecké posudky, atď.) teda nie hocijakých informácií, ale preukázaných kontrolných zistení. V skutočnosti je protokol predovšetkým prevzatým popisom rôznych informatívnych správ, ako odpovedí na dožiadania, predovšetkým daňových orgánov z Maďarska. I keď ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29, ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), nemôže ísť o mechanickú aplikáciu tohto ustanovenia už len preto, že zákon vyžaduje, aby týmito prostriedkami bolo možné objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Žalobcovi predložený protokol nie je súhrnom

dôsledne vykonaného dokazovania, s preukázanými zisteniami, písomnosťami, svedeckých výpovedí, verejných listín, znaleckých posudkov, teda preukázaných kontrolných zistení (§ 15, ods. 11, písm. h zákona č. 511/1992 Zb., ale je súhrnom rôznych informácií z neznámych zdrojov a získaných neznámym spôsobom predkladaných ako odpovede na dožiadania daňových orgánov SR z príslušných daňových orgánov z Maďarska opierajúce sa skôr o nepreverené rôzne správy, bez jednoznačného potvrdenia ich vierohodnosti a nevyvrátiteľnosti takto predkladaných informácií. Vzhľadom na uvedené sa nestotožňujeme s odôvodnením rozsudku krajského súdu v bode 89 rozsudku. Tvrdenie v odôvodnení rozsudku krajského súdu, že „v prípade, že by boli potvrdené žalobcom deklarované dodania predmetného tovaru, správca dane by prostredníctvom MVI zabezpečil dôkazy svedčiace v prospech žalobcu“, ostáva v rovine predpokladov a hypotéz, práve vzhľadom na to, že výsledok daňovej kontroly sa neopiera o preukázané zistenia, ale o neoverené informácie získané práve nekritickým preberaním obsahu dožiadaní z Maďarska.

34. Podľa ust. § 1a písm. c zákona č. 511/1992 Zb. správou daní je (okrem iného) overovanie podkladov potrebných na správne a úplne zistenie dane. Preto namietal zjednodušujúce právne úvahy a závery krajského súdu uvedené v bode 99 rozsudku v tom smere, že podľa krajského súdu, zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu, lebo takýto právny názor len podporí už existujúce zjednodušené predstavy správcov daní o vedení dokazovania, ktoré má, podľa zákona, slúžiť na overovanie podkladov potrebných na správne úplne zistenie dane. Veď práve v prejednávacom prípade sa správca dane, napriek neustálym prerušeniam kontroly, ani len nepokúsil vypočítať cestou dožiadania predovšetkým daňových orgánov z Maďarska nového konateľa F. C. spoločnosti CALDERO s.r.o. V tom čase pôsobiaci konateľ Q. M., nakoľko sa zdržuje vo Veľkej Británii, taktiež mohol byť vypočítaný s odvolaním sa na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci. Na takto vznesené otázky sa žalobcovi vyčerpávajúcej odpovede nedostalo. Výjadrenie žalovaného o dôvodoch pre ktoré neboli žalobcom navrhovaní svedkovia vypočítaní je neprijateľné, postup a konanie správcu dane nesvedčí o ochote a dôslednosti využiť všetky zákonom dostupné právne prostriedky (napr. vrátane predvedenia) na zabezpečenie výsluchov svedkov. Zrušenie obchodnej spoločnosti (Lart Agro Kft.) nemôže brániť výsluchu ďalšej svedkyne. Popis dožiadaným orgánom predpokladaného priebehu obchodu (M.Udovetz a spol.) tvrdenej odpovedi na dožiadanie, nemôže zostať len na úrovni tvrdenia správcu dane musí byť dôkazmi preukázané. Dôkaznú povinnosť preukázania takých tvrdení, že žalobca vedel alebo musel vedieť, že jemu dodávané plnenie je dotknuté nezákonnosťou majú daňové orgány.

35. I keď ako dôkaz možno použiť všetko čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými predpismi, mali by to byť overené a overiteľné informácie (teda nie len hypotézy maďarského daňového orgánu) ktoré chce vyhodnotiť správca dane podľa svojej úvahy ako dôkaz. Nie každú informáciu je možné automaticky vyhodnotiť ako dôkaz, teda nie je možné dať rovnítko medzi slovami „informácia“ a „dôkaz“, lebo kým „informácia“ významovo znamená správu, údaj, poznatok, „dôkaz“ znamená zdôvodnenie zistenia pravdivosti určitej skutočnosti alebo prostriedok tohto zistenia. Veď aj zámerne šírené nepravdivé tvrdenie je informáciou.

36. Ak krajský súd v bode 103, pokiaľ ide o stanovisko žalobcov, že sa mali vykonať výsluchy svedkov F. C., Q. M., E., M., K. R., Z. .V. ako konateľov a zodpovedných osôb obchodnej spoločnosti Lart Agro Kft., (žalobca mal na mysli ešte v priebehu daňovej kontroly), pripomína kasačnú kontrolu zákonnosti právoplatných rozhodnutí orgánov verejnej správy, nedá sa pripomenúť, že to bol práve krajský súd, ktorý zisťoval na základe zrejme dodatočne zaslaných podkladov poverenie pre P. G. K. o podpisovaní písomností pobočky žalobcu, taktiež na základe podkladov zaslaných žalovaným správne súdu sa dodatočne preukazovalo dožiadanie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, o ktorých existencii sa žalobca dozvedel až z písomného vyhotovenia rozsudku, hoci krajský súd v bode 104 rozsudku výslovne uvádza, že pre správny súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a

teda bol tu v čase vydania preskúmaného správneho rozhodnutia (§ 119 SSP v spojení s § 120 SSP a contrario). Z týchto dôvodov je konanie a rozhodovanie žalovaného v rozpore s vyššie uvedenými ustanoveniami zákonov.

37. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu podal písomné vyjadrenie žalovaný, pričom uviedol, že sa pridrižiava v plnom rozsahu svojho vyjadrenia k podanej žalobe a ďalšieho vyjadrenia, pričom napadnutý rozsudok považoval za vecne správny a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

### III. Konanie pred kasačným súdom

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade z ustanovením § 449 ods. 1 SSP bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 18.12.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

39. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave preskúmal rozsudok správneho súdu, aj konanie ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

40. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

41. 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.

(2) 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.

42. Podľa § 6 ods. 1 SSP 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.

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

44. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

45. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/8/2017-94 zo dňa 21. februára 2018, ktorým krajský súd s poukazom na ust. § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 104385009/2016 zo dňa

31.11.2016.

46. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav z ktorého vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2010 ( kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2010 ) bola v zmysle § 15 ods. 14 zákona o správe daní začatá dňa 10.3.2011, pričom žalobcovi bolo zaslané upovedomenie o začatí daňovej kontroly zo dňa 9.3.2011. Predmetná daňová kontrola z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola prerušená na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 27.6.2011 podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní, žalobcovi doručeného dňa 30.6.2011, pričom prekážky prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 9.11.2012, to bolo žalobcovi oznámené písomnosťou zo dňa 13.11.2012. Rozhodnutím zo dňa 28.11.2012 doručeným žalobcovi dňa 5.12.2012 bola daňová kontrola opätovne prerušená podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní do 11.10.2013 z dôvodu o zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom pominutie prekážky prerušenia daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené listom zo dňa 14.10.2013. Na základe žiadosti správcu dane o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly zo dňa 14.10.2013 žalovaný predĺžil lehotu na jej vykonania o 6 mesiacov, pričom žalobca bol o tomto predĺžení lehoty informovaný oznámením správcu dane zo dňa 5.11.2013. Dňa 17.3.2014 bolo správcom dane vydané ďalšie rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, doručené žalobcovi dňa 24.3.2014 a dňa 2.2.2016 správca dane vydal oznámenie o pominutí prekážok prerušenia daňovej kontroly. Z predmetnej daňovej kontroly správca dane vyhodnotil protokol zo dňa 10.2.2016 a dodatok č. 1 k protokolu zo dňa 11.3.2016, ktoré boli so žalobcom prerokované dňa 14.3.2016 a daňová kontrola bola týmto dňom ukončená.

47. Predmetom konania bolo posúdiť zákonnosť rozhodnutia žalovaného v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, zákonom získaní daňových informácií prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií a ich použiteľnosť pre účely rozhodnutia o uplatnenom nároku žalobcu na odpočet DPH a na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, ďalej preveriť zákonnosť následného vyrubovacieho konania ako aj náležitosti podpisu dodatočného platobného výmeru a posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2010.

48. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

49. Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

50. Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

51. Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

52. Podľa § 15 ods. 5 písm. c) až g) zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

53. Podľa § 15 ods. 6 písm. e) zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

54. Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

55. Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

56. Podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

57. Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní, ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

58. Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

59. Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

60. Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

61. Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

62. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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 čo nie 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.

66. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

68. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

69. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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.

70. 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.

71. 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.

72. 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.

73. 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.

74. Podľa čl. 41 bod 1 pododsek 2, Kapitoly IX - Podmienky regulujúce výmenu informácií, Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (ďalej len „Nariadenie č. 1798/2003“), takéto informácie sa môžu používať na účely stanovovania hodnotiacej bázy alebo zhromažďovania alebo administratívnej kontroly daní na účely stanovovania hodnotiacej bázy.

75. Podľa čl. 41 bod 1 pododsek 3 Nariadenia č. 1798/2003 informácie sa tiež môžu používať na určovanie ostatných poplatkov, ciel a daní, na ktoré sa vzťahuje článok 2 smernice Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení [10].

76. Podľa čl. 41 bod 1 pododsek 4 Nariadenia č. 1798/2003 navyše sa môže používať v spojitosti so súdnymi konaniami, ktoré môžu zahrňovať pokuty uložené v dôsledku porušenia daňového práva bez toho, aby boli dotknuté všeobecné predpisy a právne ustanovenia regulujúce práva žalovaných strán a svedkov v takýchto konaniach.

77. Podľa čl. 42 Nariadenia č. 1798/2003 správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené verné kópie alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu na tom istom základe, ako podobné dokumenty poskytované ďalším orgánom uvedenej krajiny.

78. Podľa čl. 1 bod 1 Kapitoly I Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie č. 904/2010“) toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

79. Podľa čl. 1 bod 1 pododsek 2 Kapitoly I Nariadenia č. 904/2010 na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným 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. Konkrétne ustanovuje pravidlá a postupy, ktoré členským štátom umožňujú zhromažďovať a vymieňať si uvedené informácie elektronickými prostriedkami.

80. Podľa čl. 55 bod 1 pododsek 1 Kapitoly XV - Podmienky upravujúce výmenu informácií Nariadenia č. 904/2010 na informácie oznamované alebo zhromažďované akýmkoľvek spôsobom podľa tohto nariadenia vrátane informácií dostupných úradníkovi za okolností ustanovených v kapitolách VII, VIII a X, ako aj v prípadoch uvedených v odseku 2 tohto článku sa vzťahuje povinnosť dodržiavania úradného tajomstva a poživajú ochranu vzťahujúcu sa na takéto informácie tak na základe vnútroštátneho práva členského štátu, ktorý ich prijal, ako aj príslušných ustanovení uplatňovaných na orgány Únie. Takéto informácie sa môžu používať len za okolností ustanovených týmto nariadením.

81. Podľa čl. 55 bod 1 pododsek 2 Nariadenia č. 904/2010 takéto informácie sa môžu používať na účely stanovenia vymeriavacieho základu alebo výberu daní alebo administratívnej kontroly daní na účely stanovenia vymeriavacieho základu.

82. Podľa čl. 55 bod 1 pododsek 3 Nariadenia č. 904/2010 informácie sa tiež môžu používať na určovanie ostatných poplatkov, ciel a daní, na ktoré sa vzťahuje článok 2 smernice Rady 2008/ES z 26.

mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení.

83. Podľa čl. 56 Nariadenia č. 904/2010 správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené kópie alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu rovnako ako ekvivalentné dokumenty, ktoré poskytne orgán vlastnej krajiny.

84. Podľa čl. 61 ods. 1 vety prvej Nariadenia č. 904/2010, Nariadenie (ES) č. 1798/2003 sa zrušuje s účinnosťou od 1. januára 2012.

85. Vo vzťahu k námietke prerušenia ( aj opakovaného ) výkonu daňovej kontroly z dôvodov vykonávania medzinárodnej výmeny informácií kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27. júla 2016, z neho na právne vety : „ I. Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu deklarovaneho uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaneho tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a), ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Túto skutočnosť je podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, a to čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru. II. 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 pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaneho intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov správca dane plnil 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 žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie). “

86. V tomto smere v súvislosti s touto námietkou prerušenia daňovej kontroly sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi uvádzanými v bodoch 84-92 napadnutého rozsudku správneho súdu. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že predmetom získavania informácií prostredníctvom využitia medzinárodnej výmeny informácií boli skutočnosti potrebné na overenie žalobcom deklarovaneých prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa CALDERO s.r.o. podmienených potrebou vypočítať bývalého konateľa tejto obchodnej spoločnosti pána Q. M. a nového konateľa dodávateľa, zároveň touto formou správca dane preveroval informácie potrebné na overenie reálneho uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru na územie Maďarskej republiky, žalobcom deklarovaneému odberateľovi Lart Agro Product Kft, pričom v spojení s deklarovanou prepravou predmetného tovaru zabezpečovanou uvedeným odberateľom žalobcu aj preverením realizácie prevozu tovaru s overením miesta jeho vyskladnenia podľa náložných listov CMR osvedčujúcich prepravu prostredníctvom siedmych prepravcov registrovaných pre DPH v Maďarskej republike.

87. Vo vzťahu k namietanému vykonaniu úkonu miestneho zisťovania, ktorým správca dane prakticky pokračoval v daňovej kontrole začatej dňa 10.3.2011, dôsledkom čoho bol výkon daňovej kontroly predĺžený nad zákonom stanovenú hranicu, kasačný súd rovnako poukazuje na závery uvedené v odôvodnení v rozsudku krajského súdu v bode 94, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a túto námietku rovnako považuje za neopodstatnenú. Nešlo v danom prípade o realizáciu úkonov správcu dane v súvislosti s predmetnou daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie december 2010, keď napokon z tohto dôkazu ani daňové orgány nevychádzali. Nebolo vadou to, že tento dôkaz ( zápisnicu z miestneho zisťovania z 9.12.2011 ) predložil žalovaný až v konaní pred správnym súdom, toto zisťovanie súviselo s faktúrou č. 52/2011 vo vzťahu k daňovému subjektu ARIMEX Bratislava spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2011.

88. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii, predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd SR poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011 z odôvodnenia z ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnenie a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až za následok verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

89. Zároveň kasačný súd poukazuje na rozsudok sp. zn. 8Sžfk/51/2016 z odôvodnenia ktorého vyplýva : „, Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaneho uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Taliansku, na Cypre a v Bulharsku, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaneho tovaru do iného členského štátu [§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a), ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z.], 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 deklarovaneho 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 aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 46/2015 z 27. júla 2016)“.

90. Posúdenie dôvodnosti dĺžky prerušenia konania, resp. daňovej kontroly je nutné chápať v kontexte toho, či doba trvania prerušenia daňovej kontroly bola zapríčinená subjektívnou nečinnosťou správcu dane, alebo objektívnymi okolnosťami, ktoré nemohol správca dane žiadnym spôsobom ovplyvniť alebo urýchliť. Ak správca dane napriek urgenciám nedostal požadované informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií v primeranom čase, nemôže byť táto skutočnosť na ťarchu správcu dane a takéto okolnosti sa považujú za objektívne dané a nemôžu byť vyhodnotené ako subjektívna nečinnosť správcu

dane.

91. Obdobne rozhodol Najvyšší súd aj vo veci 8SŽf/7/2015 zo dňa 26. januára 2017, uviedol, že „, aby išlo v danom prípade o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené zákonné podmienky, a to jednak: že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte treba vykladať tak, aby bol naplnený účel Európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby, osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku, bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, len musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bola vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo byť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia súdneho dvora EÚ-C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby“.

92. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním introkomunikárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi Maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi Slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplnia účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom, členských štátov, aby spolupracovali a navzájom vymieňali si akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci spoločenstva a v boji proti podvodom súvisiacim s DPH (čl. 1 Nariadenia rady). Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede tak ako je uvedené, taktiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Zároveň bolo potrebné prihliadnuť na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte EÚ.

93. Vo vzťahu k námietke napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred súdom prvého stupňa kasačný súd uvádza, že v správnom súdnictve súdy preskúmavajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako aj postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgány verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a teda bol tu v čase vydania preskúmaného správneho rozhodnutia (§ 119 SSP v spojení s § 120 SSP a contrario). Vo svetle výsledkom vykonaného dokazovania kasačný súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný s poukazom aj na bod 102 až 105 odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu a uvedenú námietku sťažovateľa posúdil ako nedôvodnú.

94. Vo vzťahu k námietke oprávnenosti podpisovania napadnutého rozhodnutia P. G. . K. kasačný súd udáva, že aj táto je nedôvodná, s touto námietkou sa vysporiadal krajský súd v dostatočnom rozsahu a zákonným spôsobom v bode 95 odôvodnenia rozsudku.

95. V predmetnej prejednávanej veci v rámci vykonaného dokazovania pred správnymi orgánmi, neboli preukázané tvrdenia žalobcu o dodaní tovaru na území iného členského štátu, naopak výsluchmi zodpovedných osôb, siedmych prepravcov tovaru na území Maďarskej republiky sa zistilo, že konatelia uvedených obchodných spoločností buď potvrdili realizovanie prepravy, avšak pre iného odberateľa a na iné miesto dodania, pričom dopravu tovaru pre odberateľa žalobcu Lart Agro Product Kft. popreli alebo nemali k predloženiu účtovné doklady, nekomunikovali, resp. sa u nich nedali preverované skutočnosti prepravy predmetného tovaru overiť, nedalo sa ani zistiť následné miesto dodania tovaru. Rovnako vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane sa úkony správcu dane s využitím prostriedkov daňovej kontroly, dožiadaní a MVI podrobne uvádzanými v protokole o výsledku o daňovej kontrole a v rozhodnutiach daňových orgánov oboch stupňov nepodarilo preukázať nadobudnutie tovaru žalobcom od deklarovaného dodávateľa CALDERO s.r.o.

96. Vzhľadom na uvedené skutočnosti bola kasačná sťažnosť sťažovateľa s poukazom na ust. § 461 SSP ako nedôvodná zmietnutá.

97. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že ich náhradu sťažovateľovi ako neúspešnému účastníkovi konania nepriznal.

98. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomu rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.