

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/48/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200652  
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200652.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jany Zemkovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CRH (Slovensko) a.s., so sídlom Rohožník, IČO: 00 214 973, zastúpeného PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., skratka obchodného mena PwC Legal, s.r.o., so sídlom Karadžičova 2, Bratislava, IČO: 47 235 772, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116891/2016 zo 4. februára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/86/2016-97 z 31. mája 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/86/2016-97 z 31. mája 2018 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 116891/2016 zo 4. februára 2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi proti žalovanému p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/86/2016-97 z 31.05.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116891/2016 zo 04.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 1611084/2015 z 30.10.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 52 708,19 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009, nakoľko nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) pri faktúrach v celkovej hodnote 277 411,50 € za dodanie tovaru (cementu) pre zahraničného odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o., Hodonín, Česká republika (ďalej len „NEZVAL okna - dvere, s.r.o.“).

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že z obsahu medzinárodných nákladných listov CMR predložených v daňovom konaní vyplynulo, že prepravu tovaru (cementu) od žalobcu ako dodávateľa mala vykonať spoločnosť NEZVAL okna - dvere, s.r.o. a miestom vykládky tovaru pre odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. malo byť mesto Hodonín, Česká republika. Informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií, ako aj informácie získané preverovaním vykonaným Daňovým úradom Bratislava III však uvedenú skutočnosť vyvrátili, preukazujúc, že prepravu predmetného tovaru vykonala spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., t.j. iná osoba, ako dopravca uvedený na predložených medzinárodných nákladných listoch CMR, resp. dopravca deklarovaný platiteľom. Z preverovania na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií ďalej vyplynulo, že tovar nebol pre odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. na adrese uvedenej na medzinárodných nákladných listoch CMR ako miesto vykládky fyzicky vyložený a nebol ani odberateľom prevzatý.

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

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

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

6. Krajský súd zdôraznil, že nepostačuje iba formálna existencia faktúr, resp. dodacích listov, CMR, ktoré boli v danom prípade nedostatočné, neúplné a reálne nepreukazovali konkrétnu prepravu z tuzemska do Českej republiky, ktorú mal zabezpečiť odberateľ. Bolo preto povinnosťou žalobcu, ako dodávateľa, preukázať dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do iného členského štátu (ČR), s poukazom na obsah § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH, kópiou faktúry a písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu.

7. V zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý oslobodenie od dane uplatňuje. Krajský súd dospel k stanovisku, že žalobca predložením príslušných dokladov nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a taktiež ani skutočnosť, že nadobúdateľom sporného tovaru bola spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., ktorá bola deklarovaná na odberateľských faktúrach ako odberateľ. Žalobca by mohol úspešne uplatniť oslobodenie od DPH podľa

§ 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že sporný tovar opustil územie SR a prepravu tovaru vykonal odberateľ, spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o. tak, ako to bolo žalobcom deklarované v priebehu daňového konania.

8. Vo vzťahu k žalobcom predloženému písomnému vyhláseniu odberateľa z 08.01.2010, v ktorom U. O. E. - konateľ spoločnosti NEZVAL okna - dvere s.r.o., prehlásil, že v období od 01.07.2009 - 31.12.2009 nakúpil od spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. tovar - šedý cement v objeme 26 088,27 t a v hodnote 1 609 355,50 €, ktorý bol prepravený do Českej republiky, krajský súd uviedol, že na prehlásení sa nenachádza pečiatka potvrdzujúca dátum doručenia predmetného prehlásenia spoločnosti Holcim (Slovensko) a.s. a nevyplýva z neho ani skutočnosť, ktorá osoba vykonal prepravu. Z uvedeného dôvodu krajský súd súhlasil s argumentáciou správcu dane, že z predloženého písomného prehlásenia odberateľa nevyplýva, že predmetný tovar prepravil do iného členského štátu odberateľ NEZVAL okna - dvere s.r.o. a vzhľadom na skutočnosť, že predmetnú prepravu tovaru vykonal spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o., mal správca dane oprávnenú pochybnosť o skutočnostiach deklarovaných prostredníctvom predkladaného písomného potvrdenia odberateľa a zároveň pochybnosť o dôveryhodnosti písomného prehlásenia predloženého za účelom preukázania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o.

9. K žalobcovej námietke, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a trpí takou vadou konania, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť, keď žalovaný v rozpore so zákonom neprihliadol na žalobcom predložený dôkaz (čestné vyhlásenie p. E. z 28.05.2015) a tento dôkaz nesprávne nepovažoval za dôkaz podľa Daňového poriadku a nezohľadnil ho s odôvodnením, že ho žalobca nepredložil do konca daňovej kontroly, krajský súd uviedol, že správca dane správne podotkol, že predmetné prehlásenie z 28.05.2015 žalobca nepredložil v priebehu výkonu daňovej kontroly, keď žalobca predmetný doklad nemal v dispozičnej sfére v zmysle § 43 ods. 8 zákona o DPH do konca šiesteho kalendárneho mesiaca, nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Keďže v preskúmvanej veci si žalobca uplatňoval oslobodenie od DPH za dodanie tovaru v mesiaci september 2009 s tým, že prepravu vykoná sám odberateľ, teda spoločnosť NEZVAL okna - dvere s.r.o., potom bol žalobca povinný mať k dispozícii písomné vyhlásenie odberateľa najneskôr do 6 mesiacov, t.j. do konca marca 2010. Žalobcom predložené prehlásenie štatutárneho zástupcu firmy NEZVAL okna - dvere s.r.o., že nakúpil a prepravil tovar, je z 28.05.2015, teda vyše 5 rokov po zákonom stanovenej lehote.

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

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

12. V nadväznosti na pochybnosti vyplývajúce z predkladaných medzinárodných nákladných listov CMR, dodacích listov, písomných prehlásení odberateľa, žalobca mohol mať vedomosť o nezrovnalosti medzi skutočnosťou, že dopravcom je česká spoločnosť, keďže vozidlá používané týmto dopravcom mali slovenské EČV, t.j. žalobca mohol mať prípadnú pochybnosť o vykonaní prepravy tovaru

odberateľom NEZVAL okna - dvere s.r.o. Získanie informácie o predmete podnikania odberateľa NEZVAL okna - dvere s.r.o. tak mohlo viesť žalobcu k overeniu si skutočností týkajúcich sa prepravy tovaru. Taktiež z predložených medzinárodných nákladných listov CMR nevyplýva potvrdené prevzatie tovaru odberateľom NEZVAL okna - dvere s.r.o. V tomto smere žalovaný správne konšatoval, že v nadväznosti na predložené doklady, za účelom preukázania oslobodenia od dane, mohli byť uvedené skutočnosti vo sfére vplyvu poznania spoločnosti žalobcu a v prípade existencie adekvátnych kontrolných mechanizmov v uvedených prípadoch viesť žalobcu k zvýšenej pozornosti pri uplatnení oslobodenia od dane.

13. Krajský súd zdôraznil, že nielen podľa názoru žalovaného, ale aj z rozsudkov Súdneho dvora EÚ C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní (dodržiavaní daňových povinností) obchodného partnera. Na podporu svojho stanoviska krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5SŽf/97/2009.

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

15. Z vyššie uvedených dôvodov sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že daňový subjekt nebol dostatočne obozretný a neprijal všetky dostupné opatrenia, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na plnení, ktoré by mohlo viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

16. Za neopodstatnenú označil krajský súd taktiež námietku žalobcu týkajúcu trvania daňovej kontroly, ktorú označil za nezákonne dlhú, a to predovšetkým z dôvodu jej neprímerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií, pričom žalobca poukázal na to, že správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015. Žalobca uviedol, že samotná daňová kontrola za rok 2009 síce trvala 347 dní, t.j. menej ako rok, ale pre nezákonné prerušenie daňovej kontroly mal žalobca za to, že daňová kontrola trvala dlhšie ako rok.

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

18. Z administratívneho spisu bolo zároveň zrejmé, že správca dane oboznámil žalobcu s počtom zaslaných žiadostí, s uvedením konkrétneho partnera daňového subjektu a konkrétnych preverovaných faktúr, s ktorými žiadosti súvisia a tiež s uvedením krajín, do ktorých boli predmetné žiadosti zaslané. Rovnako zo spisu vyplýva, že podanie medzinárodných informácií pre nezachovanie lehoty na ich podanie riadne a včas urgoval. Správca dane medzinárodnou výmenou informácií preveroval skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

19. Krajský súd zastával názor, že správca dane nemôže vopred predpokladať obsah zistených skutočností z jednotlivých odpovedí, ich vzájomné súvislosti a či informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií budú mať a v akom rozsahu, vplyv na správne určenie dane. Potom tvrdenie žalobcu, že pokiaľ neboli z medzinárodnej výmeny informácií zistené také skutočnosti, ktoré by

mali vplyv na dorubenie dane, nebol dôvod na prerušenie daňovej kontroly, je nedôvodné.

20. Krajský súd považoval za potrebné k predmetnej veci dodať, že žalobca bol s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámený, pričom náročnosť veci si prerušenie daňovej kontroly vyžadovala a jeho právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným daňovou kontrolou porušené nebolo, a preto argumentácii žalobcu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a dôvodom jej prerušenia nemožno priznať právnu relevanciu. Uvedený názor je v súlade aj s názorom vysloveným v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/24/2012 z 13.11.2012. Preto aj upriamenie pozornosti žalobcu na dĺžku kontroly nemalo vplyv na samotné závery kontroly, a s poukazom na právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky vyjadrený v náleze sp.zn. III. ÚS 726/2016, táto kontrola aj podľa názoru krajského súdu bola vykonaná v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku.

21. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd taktiež námietku žalobcu, že mu nebolo umožnené byť prítomný pri vypočutí p. E. ako svedka českou daňovou správou dňa 09.08.2011. Správca dane na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky obdržal v rámci odpovede českej daňovej správy protokol o ústnom pojednávaní z 09.08.2011, spísaný s bývalým konateľom spoločnosti Tm sanit SK s.r.o. - U. E., ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 27.04.1998 do 09.11.2010, pričom predmetom jeho vypočutia boli skutočnosti týkajúce sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL okna - dveře s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., ktorých konateľom v čase uskutočnenia obchodu bol U. O. E.. Žalobca nebol účastníkom obchodného vzťahu medzi spoločnosťou NEZVAL okna - dveře s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., z uvedeného dôvodu mu ani právo byť prítomný pri vypočutí svedka U. E. neprináležalo.

22. Pokiaľ správca dane nevykonával dôkaz navrhovaný žalobcom - vypočutie svedka p. E. s odôvodnením, že vzhľadom na osobnú účasť p. E. v spoločnostiach NEZVAL okna - dveře s.r.o. a Tm sanit SK s.r.o., zúčastnených na predmetných obchodoch, dodatočného predkladania dokladov, pri ktorých vznikla správcovi dane oprávnená pochybnosť o ich vierohodnosti a skutočnom účele ich vyhotovenia (čestné prehlásenie z 28.05.2015) a z toho vyplývajúcej možnosti ďalšieho účelového konania prípadného svedka, nemožno tento postup správcu dane podľa názoru krajského súdu hodnotiť ako nesúladný so zákonom. K otázke dokazovania krajský súd uviedol, že je na správcovi dane 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.

23. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti dospel krajský súd k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného sú vecne správne, názor v nich vyslovený zodpovedá zásadám správneho uváženia a je taktiež v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami § 43 ods. 1, ods. 5 zákona o DPH platného v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, keďže žalobca vierohodne nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Žalovaný správny orgán sa logicky a vecne vysporiadal s námietkami žalobcu a v konaní neboli porušené procesné práva žalobcu ako účastníka konania.

24. Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Žalobca zároveň žiadal, aby mu kasačný súd priznal úplnú náhradu trov konania.

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

účelnosti prerušenia daňovej kontroly a dôvodnosti vykonaných medzinárodných výmen informácií.

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

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

28. Žalobca taktiež namietal, že krajský súd argumentoval zisteniami z administratívneho spisu, čo je v rozpore s ustálenou judikatúrou, nakoľko úlohou súdu je preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného a chýbajúce dôvody v napadnutých rozhodnutiach nemôže nahrádzať z administratívneho spisu žalovaného alebo z jeho vyjadrení. V uvedenom kontexte poukázal žalobca na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžo/323/2015 z 26.10.2016, sp.zn.10SZa/6/2016 z 18.03.2016 a sp.zn.10SZa/13/2016 z 21.06.2016, v zmysle ktorých vytýkané vady odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením, a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať, resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita krajského súdu presahuje rámec preskúmajacej právomoci súdu a zasahuje do sféry kompetencie správca dane v agende vymedzenej Daňovým poriadkom a zákonom o DPH. Pokiaľ totiž súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia, resp. skutkové a právne úvahy, na základe ktorých bolo rozhodnutie vydané, robí tak výlučne cez odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, a nie prostredníctvom administratívneho spisu, resp. dôvodov dopĺňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v napadnutom rozhodnutí.

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

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

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

32. V podanej kasačnej sťažnosti žalobca opakovane zdôraznil, že krajský súd neskúmal ním namietané nedodržanie zákonom daného rozsahu daňovej kontroly. V prípade, keď daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (t.j. zákonnosť) takéhoto prerušenia. Žalobca zastával

stanovisko, že v tejto súvislosti zohráva mimoriadny význam § 44 ods. 1 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky). Citované ustanovenie je potrebné vykladať v spojitosti s jednou zo základných zásad správy daní podľa § 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Žalobca podotkol, že v predmetnom prípade bola daňová kontrola prerušená až po dobu 614 dní. Navyše správca dane začal zasielať žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií až po 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly, pričom nepreveroval reťazec dodávok od žalobcu pre odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o.

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

34. V kontexte primeranosti dĺžky prerušenia daňového konania žalobca odkázal na znenie Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane v pridanej hodnote (konkrétne na oddiel 2, článok 10), ktoré ustanovuje maximálnu lehotu 3 mesiacov na výmenu uvedených informácií. Žalobca sa domnieva, že slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte uvedeného Nariadenia Rady (EÚ), t.j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v nariadení Rady (EÚ) pre poskytnutie požadovaných informácií. V kontexte uvedeného jasne vyplýva, že podmienka „primeranosti“ dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly splnená nebola, t. j. išlo o nezákonné prerušenie daňovej kontroly.

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

36. Žalobca v rámci svojej argumentácie poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/78/2016, vydaný v totožnej právnej veci, v ktorom krajský súd konštatoval nezákonnosť v rozhodnutí/postupe správcu dane a žalovaného. Na rozdiel od kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, kde úvaha súdu ohľadne námietky voči prerušeniu daňovej kontroly absentuje, v rozhodnutí sp.zn. 6S/78/2016 je podrobne rozvedená úvaha a postup uvažovania krajského súdu pri vyhodnocovaní námietky žalobcu.

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

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

39. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že bol v obchodnom vzťahu so spoločnosťou NEZVAL okna - dveře s.r.o., pretože tejto dodával v rozhodnom období tovar - cement, a preto mal byť prítomný pri vypočutí svedka U. E.. Žalobca taktiež namietal, že mu bolo odňaté právo konfrontovať svedka U. E. a v tomto ohľade je konštatovanie krajského súdu v bode 92. rozsudku nesprávne, nakoľko odňatie práva žalobcovi klásť svedkom otázky nemá nič spoločné s právomocou správcu dane voľne viesť dokazovanie.

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

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

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

43. Uvedená vada konania - odňatie práva žalobcovi klásť svedkovi otázky pri jeho vypočutí, spôsobuje podľa názoru žalobcu nezákonnosť celého daňového konania, protokolu, rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, ktoré je preto potrebné pre ich nezákonnosť zrušiť. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukázal na vybrané rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok sp.zn. 3Sžf/12/2012, sp.zn. 8Sžf/6/2012, sp.zn. 4Sž/68/1998, sp.zn. 4Sž/74/1998, sp.zn. 4Sž/75/1998, sp.zn. 2Sžf/86/2013) zdôrazňujúc, že rozhodnutie krajského súdu možno považovať za odklon od ustálenej judikatúry kasačného súdu.

44. V štvrtom sťažnostnom bode žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci ohľadne písomného prehlásenia p. E.. Žalobca v tejto súvislosti označil za nesprávne konštatovanie krajského súdu, ktorý v bode 73 napadnutého rozsudku uviedol, že „... bolo nesporne preukázané, že žalovaný a tiež správca

dane sa otázkou posúdenia predloženého čestného prehlásenia zo dňa 28.05.2015 riadne zaoberali a svoje stanovisko premietli aj vo svojom rozhodnutí.“, keďže žalobca mal z obsahu rozhodnutia žalovaného za preukázané, že správca dane ani žalovaný sa riadne námietkou voči nevyhodnoteniu čestného vyhlásenia z 28.05.2015 nezaoberali. Zo znenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu vyplýva, že správca dane a žalovaný sa čestným prehlásením odmietli zaoberať (nepovažovali ho za dôkaz) a preto konštatovanie krajského súdu o tom, že správca dane a žalovaný sa otázkou posúdenia čestného prehlásenia z 28.05.2015 riadne zaoberali, je potrebné označiť za nesprávne. Žalobca zároveň poukázal na judikatúru kasačného súdu o prípustnosti čestného vyhlásenia ako dôkazu v daňovom konaní, ktorý nemôže byť ako dôkaz odmietnutý len pre jeho formu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/33/2015).

45. V súvislosti s tvrdeniami krajského súdu, obsiahnutými v odôvodnení napadnutého rozsudku, že z čestného prehlásenia nevyplýva skutočnosť, ktorá osoba vykonala prepravu tovaru, že žalobca čestné prehlásenie nepredložil v priebehu výkonu daňovej kontroly a že čestné prehlásenie z 28.05.2015 nemal žalobca v dispozičnej sfére do 6 mesiacov od konca relevantného obdobia, žalobca uviedol, že z dôvodu, že išlo o tzv. vysvetľujúce čestné prehlásenie v nadväznosti na vydané potvrdenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. z 08.01.2010 je logické, že ho nemal k dispozícii v uvedenej lehote, pretože sa dôvodne spoliehal, že pôvodné potvrdenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. je postačujúce. Žalobca až následne, po spochybnení dodania tovaru spoločnosti NEZVAL okna - dvere, s.r.o. správcovi dane a odopretí účasti na výsluchu svedka pána E., predložil správcovi dane na podporu svojich tvrdení dodatočné čestné prehlásenie odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o. z 28.05.2015.

46. V rámci posledného, piateho sťažnostného bodu, žalobca namieta, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci z dôvodu, že krajský súd na skutkový stav veci zistený žalovaným nesprávne aplikoval právnu normu (§ 43 ods. 5 zákona o DPH), keď jej aplikáciu nevykonal v súlade so Smernicou Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“), so zásadami, na ktorých je Smernica o DPH a jednotná úprava DPH v Spoločenstve založená a v rozpore s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ vzťahujúcimi sa k danej veci.

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

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

49. Žalobca upriamil pozornosť taktiež na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-146/05 Albert Collée, článok 31), podľa ktorej zásada neutrality DPH vyžaduje, aby dodávka tovaru do iného členského štátu bola oslobodená od DPH, ak sú splnené základné požiadavky (objektívne kritéria ako prevod práva

nakladať s tovarom ako vlastník, preprava tovaru do iného členského štátu, DPH registrácie nadobúdateľa), hoci určité formality boli zdaniteľnou osobou opomenuté (napr. neúplné doklady). Žalobca mal za to, že krajský súd posúdil danú vec formalisticky keď uzavrel, že podmienky pre oslobodenie neboli preukázané. Uvedený formalistický výklad § 45 ods. 8 zákona o DPH nie je v súlade so Smernicou o DPH a základnými zásadami formulovanými Súdny dvorom EÚ v oblasti DPH. Na podporu svojej argumentácie žalobca v kasačnej sťažnosti poukázal aj na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (rozsudok vo veci C-409/04 Teleos, C- 71/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OIIG).

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

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

52. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu, pričom námietky žalobcu v podanej kasačnej sťažnosti považoval za nedôvodné.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

54. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým krajský súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 116891/2016 zo 04.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 1611084/2015 z 30.10.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 52 708,19 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 z dôvodu nespĺnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH pri faktúrach v celkovej hodnote 277 411,50 € za dodanie tovaru (cementu) pre zahraničného odberateľa NEZVAL okna - dvere, s.r.o.

55. Jedným z kľúčových sťažnostných bodov žalobcom podanej kasačnej sťažnosti bola námietka týkajúca sa nedostatočného odôvodnenia postoja krajského súdu k zákonnosti prerušenia daňovej kontroly zo strany správcu dane. Žalobca v tejto súvislosti argumentoval, že závery krajského súdu možno označiť za všeobecné, nedávajúce odpovede na zásadné námietky žalobcu ohľadne účelnosti prerušenia daňovej kontroly a dôvodnosti vykonaných medzinárodných výmen informácií.

56. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v rámci jednotlivých etáp daňového konania sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať. Podľa povahy týchto okolností môže ísť o dočasnú nemožnosť alebo trvalú nemožnosť pokračovať v daňovom

konaní. V tejto súvislosti dáva zákon správcovi dane okrem možnosti, resp. povinnosti zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

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

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

59. Daňový poriadok okrem prípadu fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly z iniciatívy účastníkov konania v zmysle § 61 ods. 2 predmetného zákona, neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo.

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

61. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012. Daňová kontrola bola následne prerušená v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat z 20.05.2013 odo dňa 22.05.2013, s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Oznámením z 28.01.2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo 04.05.2015, doručenému žalobcovi dňa 06.05.2015 (v zmysle § 46 ods. 9 Daňového poriadku deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávanom prípade vrátane doby jej prerušenia trvala celkovo 961 dní, pričom samotná daňová kontrola trvala 347 dní, t.j. menej ako rok a prerušená bola 614 dní.

62. V prejednávanej veci považuje kasačný súd taktiež za nesporné, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly správca dane realizoval žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi vybraných členských štátov EÚ a slovenskými daňovými orgánmi spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady č. 904/2010).

63. Účelom daňového konania vo všeobecnosti je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

64. „Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplne určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady ES (č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003) o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 - prepracované znenie) (pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3 Sžf 46/2015 z 27.07.2016).

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

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

67. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietahov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je

potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch.

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

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

70. Kasačný súd podotýka, že nespochybňuje skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly obsahuje údaj o tom, že správca dane zaslal za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok tovaru do iného členského štátu pre zahraničných odberateľov žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ako aj záver o tom, že z odpovedí na predmetné žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie. Kasačný súd mal zároveň za preukázané, že správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a tiež, že splnomocnený zástupca daňového subjektu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, členskými štátmi zaslania žiadostí a o obchodných partneroch, s ktorými predmetné žiadosti súvisia. Za podstatné v danej veci však kasačný súd považuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými disponoval už v čase prerušenia daňovej kontroly. V prejednávanej veci je nepochybné, že správca dane využil ako podklad pre svoje rozhodnutie predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu bol žalovaný povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom takmer dva roky trvajúceho prerušenia daňovej kontroly. V rozhodnutí žalovaného zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne.

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

72. Kasačný súd k veci dodáva, že popri účelnosti a odôvodnenosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať aj primeranosť dĺžky predmetného prerušenia, ktorou sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nezaoberal. V tomto smere

žalobca poukázal na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 z 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (konkrétne na oddiel 2, článok 10). Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane obdržal prevažnú väčšinu odpovedí na medzinárodné dožiadania do konca prvého polroka 2014. Výnimku tvorila žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až dňa 26.01.2015. Napriek uvedenému správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, až oznámením z 28.01.2015, pričom protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený až dňa 04.05.2015.

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

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

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

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

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

78. Pokiaľ ide o otázku samotného predmetu výsluchu p. E., kasačný súd považuje za nesprávne stanovisko krajského súdu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že predmetom vypočutia zmieňovaného svedka boli výlučne skutočnosti týkajúce sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL okna - dveře s.r.o. a spoločnosťou Tm sanit SK s.r.o., ktorých konateľom v čase uskutočnenia sporného obchodu, bol práve p. E.. Krajský súd následne vyslovil záver, že vzhľadom na skutočnosť, že žalobca nebol účastníkom predmetného obchodného vzťahu, neprináležalo mu ani právo byť prítomný pri vypočutí p. E..

79. Kasačný súd zastáva názor, že v danom prípade nebolo možné sa obmedziť na takéto konštatovanie, predovšetkým v situácii, keď z obsahu Protokolu o ústnom pojednávaní z 09.08.2011 jednoznačne vyplýva, že svedok, p. E., vypovedal okrem iného aj k skutočnostiam týkajúcim sa priamo dodávok tovaru od žalobcu pre spoločnosť NEZVAL okna - dveře s.r.o., v súvislosti s ktorými nebolo následne

žalobcovi priznané právo na oslobodenie od dane z dôvodu pochybností o spôsobe ich realizácie (záver o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane sa opiera aj o zistenia vyplývajúce z predmetného výsluchu).

80. Na základe zistených skutočností dospel kasačný súd k záveru, že obsah výpovede p. U. E. tvorili aj vyjadrenia ku skutočnostiam týkajúcim sa dodávok cementu od žalobcu, pričom dané informácie boli následne premietnuté do rozhodnutí daňových orgánov v tejto veci. Vzhľadom na skutočnosť, že informácie získané daným výsluchom tvorili v konečnom dôsledku významný podklad pre rozhodnutie správcu dane, kasačný súd zastáva stanovisko, že postup správcu dane, spočívajúci v odmietnutí návrhu žalobcu na opätovný výsluch p. E. počas trvania daňovej kontroly, v rámci ktorého by žalobca mohol realizovať práva, ktoré mu priznáva Daňový poriadok (právo byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky), možno považovať za nezákonný.

81. Vo vzťahu k žalobcom namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu veci týkajúcej sa písomného prehlásenia p. E. z 28.05.2015 krajským súdom, kasačný súd uvádza, že v danom prípade sa jednalo o doplnujúce čestné prehlásenie, pričom relevantné vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH bolo predovšetkým prehlásenie, ktorým žalobca disponoval v čase do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru (§ 43 ods. 8 zákona o DPH), a to prehlásenie zo 08.01.2010, v ktorom U. O. E. - konateľ spoločnosti NEZVAL okna - dveře s.r.o., prehlásil, že v období od 01.07.2009 - 31.12.2009 nakúpil od spoločnosti Holcim (Slovensko) a. s. tovar - šedý cement v objeme 26088,27 ton v hodnote 1.609.355,50 Eur, ktorý bol prepravený do Českej republiky.

82. Za stavu, že z obsahu prehlásenia z 08.01.2010 nevyplýva, kto realizoval prepravu daného tovaru do Českej republiky. Keďže predmetné prehlásenie nedeclarovalo vykonanie prepravy sporného tovaru do iného členského štátu odberateľom NEZVAL okna - dveře s.r.o., a že v priebehu daňového konania bolo preukázané, že preprava bola uskutočnená spoločnosťou Tm sanit SK, s.r.o., kasačný súd súhlasil s názorom daňových orgánov a krajského súdu, že uvedené závery zakladajú oprávnené pochybnosti o pravdivosti informácií tvoriacich obsah písomného prehlásenia p. E., predloženého za účelom preukázania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa NEZVAL okna - dveře s.r.o.

83. Vzhľadom na charakter a účel písomného prehlásenia p. E. z 28.05.2015, ktoré malo predstavovať osobitný dôkaz, dodatočne predložený za účelom spresnenia informácií uvedených v čestnom prehlásení z 08.01.2010, poukázanie daňových orgánov vo vzťahu k časovému okamihu predloženia čestného prehlásenia z 28.05.2015 (ku ktorému došlo až v priebehu vyrubovacieho konania) pre proces jeho vyhodnotenia zo strany správcu dane je podľa kasačného súdu irelevantné (nakolko sa nejednalo o čestné prehlásenie v zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH).

84. Kasačný súd zároveň s poukazom na vyššie uvedené konštatuje, že predloženie čestného prehlásenia p. E. z 28.05.2015 nebolo spôsobilé konvalidovať nedostatky jeho prehlásenia z 08.01.2010, v ktorom bezpochyby absentovala náležitosť v podobe špecifikácie osoby realizujúcej prepravu sporného tovaru do Českej republiky.

85. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je preto na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom doplní dokazovanie, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má v priebehu konania k dispozícii. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

86. Pokiaľ ide názory týkajúce sa prípustnosti, resp. akceptovania čestných prehlásení ako dôkazných prostriedkov v daňovom konaní, tieto sa rôznia. K otázke použiteľnosti čestného prehlásenia ako dôkazného prostriedku v daňovom konaní venoval pozornosť Najvyšší súd Slovenskej republiky aj v

rozsudku sp.zn. 2Sžf/40/2011 z 18.04.2012, podľa ktorého aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona č. 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.

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

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

89. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 116891/2016 zo 04.02.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

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

91. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi (žalobcovi) priznal proti neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

92. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom 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 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

### **Poučenie:**

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