

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/21/2017  
Identifikačné číslo spisu: 6015201553  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6015201553.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: RONY - TEX s.r.o., so sídlom Nám. A. H. Škultétyho 734/6, 990 01 Veľký Krtíš, IČO: 36 648 221, právne zastúpený advokátska kancelária JUDr. Jozef Veselý, so sídlom Mierová 1, 990 01 Veľký Krtíš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1501164/2015 zo dňa 2. októbra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/205/2015-49 zo dňa 27. októbra 2016, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/205/2015-49 zo dňa 27. októbra 2016 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1501164/2015 zo dňa 2. októbra 2015 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva právo na náhradu trov konania na krajskom aj kasačnom súde.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zo dňa 27. októbra 2016, č. k. 24S/205/2015-49 postupom podľa § 190 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia z 02. októbra 2015, Číslo: 1501164/2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 20383553/2015 zo dňa 17. júna 2015 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“) vyrúbil rozdiel dane v sume 21.000,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 zo sumy 527,78 Eur na sumu 21.527,78 Eur.

2. Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu preskúmal v intenciách § 3 ods. 1, 2 a 3, § 44 ods. 1, § 45 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/, § 45 ods. 2 písm. c/, d/, e/, §

46 ods. 1, 2, 5, 8, 9, 10, § 61 ods. 1, 3, 4 a 5, § 63 ods. 1, 2, 3, § 68 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku, ďalej podľa § 8 ods. 1, § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/, § 71 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a postupom v zmysle právnej úpravy ustanovení o všeobecnej správnej žalobe podľa Prvej hlavy Tretej časti SSP a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju zamietol.

3. V odôvodnení uviedol, že k námietke žalobcu, ktorý podľa uplatnených žalobných dôvodov namietal, že správca dane svojim postupom a rozhodnutím ukrátil žalobcovo právo brániť sa tým, že nebral do úvahy vyjadrenie žalovaného k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ani argumenty predložené v odvolaní, neprihliadal, nakoľko správca dane je prvostupňovým orgánom verejnej správy, preto ani nemohol brať do úvahy argumenty žalobcu uvedené v odvolaní, keďže smerovalo práve proti prvostupňovému rozhodnutiu. Podľa názoru krajského súdu, žalobca len všeobecne poukázal na to, že správca dane nebral do úvahy argumenty žalobcu uvedené v odvolaní, pričom nekonkretizoval, ktorými konkrétnymi odvolacími námietkami sa orgán verejnej správy nezaoberal. Napriek tomu krajský súd uviedol, že z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že sa žalovaný so všetkými odvolacími námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane vysporiadal, zaujal k nim stanovisko a aplikoval príslušné ustanovenia Daňového poriadku a zákona o DPH, pričom v odôvodnení vyslovil konkrétne právne závery. Skutočnosť, že žalobca s týmito závermi nesúhlasí nemôže spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca napokon nenamietal, že by žalovaný vec nesprávne právne posúdil, alebo nedostatočne zistil skutkový stav. Nenamietal, že by zistenie skutkového stavu bolo v rozpore s obsahom administratívneho spisu, ani nedostatok dôvodov. Ak žalobca konštatoval, že tovar od spoločnosti HORMIC s.r.o. riadne nakúpil a následne ho odpredal iným subjektom, toto tvrdenie žiadnym spôsobom nekonkretizoval a neuviedol žiadne konkrétne dôkazy, okrem predložených faktúr, ktorými by bol v priebehu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania preukazoval splnenie podmienok na uplatnenie odpočtu DPH. Nepoukázal na žiadne dôkazy preukazujúce, že tovar deklarovaný v predmetných faktúrach dodal žalobcovi práve dodávateľ HORMIC s.r.o., napr. dodacie listy, záznamy o prevádzke motorového vozidla a podobne. Žalobca teda vo vzťahu k tomuto dodávateľovi nepreukázal, že došlo k zdaniteľnému plneniu. Krajský súd považoval za potrebné poukázať na skutočnosť, že existencia samotnej faktúry nezakladá právo na odpočet dane, toto sa viaže na splnenie podmienok nároku na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, pričom faktúra sama o sebe nie je dôkazom, že k zdaniteľnému plneniu došlo.

4. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane nebral do úvahy žalobcovo vyjadrenie k Protokolu o výsledku daňovej kontroly, krajský súd uviedol, že okrem toho, že je nekonkrétne, je aj nedôvodná, pretože z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca sa k protokolu nevyjadril. Žalobca sa nevyjadril ani na ústnom pojednávaní vo veci oboznámenia žalobcu so zisteniami správcu dane počas výkonu daňovej kontroly. Krajský súd poukazoval na skutočnosť, že správca dane umožnil žalobcovi vyjadriť sa k podkladom a výsledkom dožiadaní, ako aj k výsledkom zistení správcu dane pri kontrole za zdaňovacie obdobie 2012 a vyzval žalobcu na označenie dôkazov. Ten sa v stanovenej lehote, ani dodatočne nevyjadril, neoznačil ani nepredložil žiadne dôkazy, v odvolaní vyjadril len nesúhlas so závermi správcu dane, že dodanie tovaru žalobcovi od dodávateľa deklarovaného vo faktúrach nebolo preukázané. Vzhľadom na uvedené, žalobca neuniesol dôkazné bremeno. Žalobca napokon v žalobe ani netvrdil, že preukázal realizáciu zdaniteľného plnenia a dodanie tovaru od spoločnosti HORMIC s.r.o.

5. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že rozhodnutie správcu dane vychádzalo zo skutočností zistených zo šetrenia správcu dane, pričom len z dôvodu, že v spoločnosti HORMIC s.r.o. došlo k zmene spoločníkov a konateľov a z dôvodu, že na adrese sídla nebola táto spoločnosť kontaktná, nevyhovela výzvam správcu dane, ktoré boli adresované do pôvodného sídla spoločnosti, resp. pôvodnému konateľovi, nemožno konštatovať, že obchod sa neuskutočnil, krajský súd uviedol, že správca dane vykonal miestne šetrenie na adrese sídla spoločnosti HORMIC s.r.o. na Zámockej ul. 34 v Bratislave, ktoré bolo v čase vykonávania miestneho šetrenia zapísané v Obchodnom registri ako sídlo spoločnosti. Rovnako, výzvy správcu dane boli adresované do sídla spoločnosti, resp. na adresu konateľa, ktoré boli v rozhodnom čase zapísané v Obchodnom registri. Krajský súd konštatoval, že výsledky preverovania zdaniteľných obchodov spoločnosti HORMIC s.r.o. však neboli dôvodom pre vyrúbenie dane žalobcovi.

Podstatnou skutočnosťou pre rozhodnutie o vyrúbení dane za zdaňovacie obdobie október 2012 bolo, že žalobca nepreukázal, že nadobudol tovar deklarovaný v predmetných desiatich faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočet dane v kontrolovanom období od dodávateľa a teda nepreukázal, že boli splnené podmienky stanovené v zákone o DPH na to, aby si odpočet dane mohol uplatniť, a teda neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobcom predložené faktúry, prípadne doklady o zaplatení týchto faktúr, nie sú dôkazmi, na základe ktorých by bolo možné bez ďalšieho preukázať splnenie podmienok na odpočet dane, pretože len predloženie samotnej faktúry nepostačuje na to, aby takýto odpočet mohol byť priznaný. Plnenie musí byť reálne preukázané, t. j. žalobca musí preukázať reálne dodanie tovaru deklarovaného v predmetných faktúrach a to dôkazmi o nadobudnutí tohto tovaru od subjektu, ktorý predmetné faktúry vystavil a o ktorom žalobca tvrdí, že mu tento tovar dodal. K prenosu dôkazného bremena tak, ako to uvádza žalobca v žalobe, nedošlo a preto rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sž/106/00 nebolo možné aplikovať, nakoľko sa týkalo prípadu, kedy daňový subjekt preukázal, že tovar deklarovaný vo faktúrach nadobudol od osoby uvedenej na faktúre a sú splnené podmienky na odpočet DPH a správca to spochybní. Len v takomto prípade prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. Podstatnou skutočnosťou pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného bolo, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na odpočet dane a dôkazné bremeno neunesol. V daňovom, ani v preskúmovacom konaní, žalobca nepredkladal dôkazy, ktorými by preukazoval reálne dodanie deklarovaného tovaru, preto uvedené námietky žalobcu neboli spôsobilé prívodiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

6. Podľa názoru krajského súdu nie je dôvodná námietka žalobcu, že rozhodnutie a postup žalovaného sú nezákonné z dôvodu, že správca dane viedol daňovú kontrolu v rozpore so zákonom tým, že nedodrжал zákonom stanovené lehoty a úkony pre výkon daňovej kontroly. Bol toho názoru, že Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010 nie je možné aplikovať. Krajský súd konštatoval, že daňové konanie nie je zaťažené vadou nezákonnosti a ani to, že rozhodnutie, ktoré je zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas daňovej kontroly, by bolo nezákonné. Správca dane dodrжал zákonné ustanovenie ukladajúce mu ukončiť daňovú kontrolu v lehote najviac 1 roka odo dňa jej začatia. Vo vzťahu k námietky žalobcu, že nebol dôvod na prerušenie kontroly za účelom získania informácií prostredníctvom MVI v Maďarsku, pretože tento dôvod nemal súvis s dodávateľom žalobcu, ktorý nie je subjektom z Maďarska, krajský súd uviedol, že predmetom daňovej kontroly u žalobcu bola DPH za zdaňovacie obdobie október 2012, v ktorom si žalobca uplatnil odpočet DPH z faktúr od viacerých dodávateľov, nielen od dodávateľa HORMIC s.r.o. Uvedená skutočnosť teda bola relevantná pre posúdenie zákonnosti postupu žalobcu v danom zdaňovacom období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly.

7. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 190 ods. 1 SSP zamietol.

8. O náhrade trov konania súd rozhodol v súlade s ustanovením § 167 ods. 1 SSP tak, že náhradu trov konania žalobcovi nepriznal z dôvodu, že v konaní nebol úspešný.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť.

10. Namietal, že krajský súd porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

11. Uviedol, že spoločník a konateľ spoločnosti HORMIC s.r.o., A. N. uzavrel so žalobcom kúpnu zmluvu o dodávke tovaru, pričom mu nie je známe, že by príslušné orgány tohto konateľa a vtedajšieho spoločníka kontaktovali za účelom zistenia objektívnych skutočností týkajúcich sa dodávky tovaru. Ďalej mu tiež nie je známe, či bol kontaktovaný nový konateľ spoločnosti HORMIC s.r.o. ohľadne zisťovania rozhodujúcich skutočností.

12. Pokiaľ sa zamestnanci správcu dňa 31.01.2013 mali dostaviť do sídla spoločnosti HORMIC s.r.o. za účelom preverenia sídla spoločnosti, tak mali zistiť, že v skutočnosti tam spoločnosť sídli, ale na adrese

nebol nikto prítomný a ani sa tak nestalo 07.03.2013 s tým, že konateľ spoločnosti doklady, ktoré boli od neho žiadané nepredložil a v tomto smere je zrejmé, že došlo k prevzatiu predmetných písomností zo strany zodpovednej osoby a teda spoločnosť ako taká bola kontaktná.

13. Ďalej uviedol, že p. Papánek kontaktoval zástupcov daňového úradu a uviedol, že novým konateľom je p. K. od 17.04.2014 a táto informácia korešponduje aj s údajmi v obchodnom registri.

14. Žalobca nemá možnosti vykonať také šetrenie ako príslušní pracovníci daňového úradu, avšak ich šetrenie a zistené skutočnosti považuje za predčasné a nepresvedčivé, pretože len z dôvodu, že spoločnosti HORMIC s.r.o. došlo k zmene spoločníkov a konateľov, ktorými sú občania Slovenskej republiky a táto spoločnosť nevyhovela výzvam daňového úradu, tak v tomto prípade ešte z takýchto zistení nemožno konštatovať a dedukovať, že takýto obchod sa neuskutočnil a v tomto smere teda je zrejmé, že nedošlo k takémuto miestnemu zisťovaniu, ako by si to vyžadovala vážnosť situácie, ale rozhodnutie daňového úradu bolo paušálne a bola prenesená dôkazná povinnosť a dôkazné bremeno na žalobcu, hoci on má všetko v poriadku, tovar od spoločnosti HORMIC s.r.o. riadne nakúpili, následne odpredali iným subjektom a teda nevidí na predmetnom obchodnom kontakte žiadne pochybnosti, ktoré by sa ho týkali.

15. Podľa názoru žalobcu, pokiaľ by príslušné daňové orgány kontaktovali nových konateľov, resp. by si zistili zákonnými prostriedkami iné okolnosti týkajúce sa predmetnej spoločnosti, bolo by zistené, že takýto obchod sa riadne uskutočnil a došlo k zdaniteľnému plneniu.

16. Poukazoval na skutočnosť, že daňová kontrola sa týkala preverovania viacerých dodávateľov, dokonca aj zo zahraničia, kde u žiadneho dodávateľa, daňové orgány nezistili žiadne nezrovnalosti a v podstate len spoločnosť HORMIC s.r.o. bola nekontaktná, kde dochádzalo k zmene sídla spoločnosti ako aj konateľa a len z dôvodu, že na prvý pokus sa pracovníkom príslušného daňového úradu nepodarilo skontaktovať s konateľom spoločnosti, vyhlásil, že predmetné dodávky sú nerealizovateľné. Vo všetkých prípadoch žalobca postupoval obdobne, za dodaný tovar platil v hotovosti na základe riadne vystavenej faktúry, kde v skutočnosti došlo k prevzatiu tovaru a taktiež zdokladoval, že následne bol tento tovar predávaný ďalším odberateľom.

17. Žalobca tvrdil, že nebol vyzvaný, aby preukázal akýmkoľvek iným dokladom takúto dodávku, ani aby predložil konkrétne dôkazy. Jednoducho bolo rozhodnuté o vyradení predmetných faktúr ako faktúr, ktoré neboli podložené reálnymi dodávkami, čo nebolo pravdou. Pokiaľ zákon umožňuje prevádzať kedykoľvek konateľstvo spoločnosti na iné osoby a meniť sídla spoločnosti, tak v takom prípade nemôže byť žalobca ukrátený len tým, že daňovým orgánom sa nepodarí kontaktovať takúto spoločnosť, že by sa malo jednať o fiktívnu záležitosť. Išlo o jedinú spoločnosť a pokiaľ daňová kontrola trvala nezákonne dlho, táto skutočnosť bola zo strany krajského súdu nesprávne vyhodnotená, pretože sa preverovali zahraničné spoločnosti a spoločnosť HORMIC s.r.o. bola tuzemskou spoločnosťou, kde u zahraničných spoločností nebol zistený žiaden nedostatok. Pokiaľ by bola spoločnosť HORMIC s.r.o. kontrolovaná, tak by bolo možné predložiť všetky doklady týkajúce sa predaja takéhoto textilného tovaru. Pokiaľ sa tak nestalo len z dôvodu, že sa v sídle spoločnosti nikto nenachádzal, nemožno voči nemu vyvodiť následné sankcie.

18. Žalobca uviedol, že spolupracoval s daňovým úradom, kontaktoval sa prostredníctvom štatutárneho zástupcu s daňovým úradom, predkladal doklady, o ktoré bol požiadaný, avšak nikdy od neho nebolo žiadané, aby sprostredkoval akýkoľvek kontakt s predchádzajúcim konateľom spoločnosti HORMIC s.r.o., s ktorým je aj v súčasnej dobe v kontakte a nebolo od neho žiadané, aby preukázal iné doklady, okrem tých, ktoré už predložil. Ako zásadný problém vidí skutočnosť, že daňové orgány napriek možnostiam, ktoré majú, sa nekontaktovali so súčasnými štatutárnymi zástupcami spoločnosti HORMIC s.r.o. a ťarchu zodpovednosti a následok preniesli výlučne na žalobcu. Považoval za nelogické, že u všetkých dodávateľov boli doklady v poriadku, len u tejto jednej neboli, pretože daňový úrad nedisponoval so žiadnymi dokladmi a preto takéto rozhodnutie pokladá za nezákonné a nespravodlivé. Pokiaľ by bolo zistené, že spoločnosť HORMIC s.r.o. nedisponuje so žiadnymi dokladmi bol by postup

daňových orgánov adekvátny, ale v tomto prípade ho považuje za alibistické a predčasné.

19. Navrhoval, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 24S/205/2015 zo dňa 27. októbra 2016 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu vyjadril podaním zo dňa 14.03.2017, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v napadnutom rozsudku krajského súdu a navrhuje, rozsudok napadnutý kasačnou sťažnosťou potvrdiť.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

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

23. 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.

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

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu z 27. októbra 2016, č. k. 24S/205/2015-49, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia z 02. októbra 2015, Číslo: 1501164/2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 20383553/2015 zo dňa 17. júna 2015 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrúbil rozdiel dane v sume 21.000,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 zo sumy 527,78 Eur na sumu 21.527,78 Eur.

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

27. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

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

29. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v

daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,  
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

34. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

35. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

36. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie  
a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,  
b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

37. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

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

39. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní

vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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

41. Podľa § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne požadovanú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie. Príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne dostupnú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do dvoch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie.

42. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

43. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

44. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s 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. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

45. V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. 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.

46. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre v nadväznosti na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely podnikania.

47. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

48. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

49. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu.

50. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

51. Každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú ako práva, tak aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet DPH, musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

52. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č.

222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

53. Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky má kasačný súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom správneho súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných obchodných transakcií s dodávateľom HORMIC s.r.o. na faktúrach č. 2012/10/01 z 01.10.2012, č. 2012/10/04 z 04.10.2012, č. 2012/10/08 z 08.10.2012, č. 2012/10/10 z 10.10.2012, č. 2012/10/15 z 15.10.2012, č. 2012/10/18 z 18.10.2012, č. 2012/10/22 z 22.10.2012, č. 2012/10/24 z 24.10.2012, č. 2012/10/29 z 29.10.2012, č. 2012/10/31 z 31.10.2012. Kasačný súd sa oboznámil s faktúrami dodávateľa žalobcu, z ktorých vyplývalo množstvo a základná špecifikácia dodaného textilného tovaru a čas dodania. V celom procese dodávateľsko - odberateľských vzťahov nebol pri daňovej kontrole žalobcom predložený žiaden dôkazný prostriedok svedčiaci o skutočnom dodaní deklarovaného tovaru, napríklad dodacími listami, záznamom o prevádzkovaní motorového vozidla, označenie osôb, ktoré tovar dodali, spôsob komunikácie medzi dodávateľom a odberateľom, čo viedlo k dôvodnej pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii zdaniteľných plnení. Navyše, žalobca mal možnosť vyjadriť sa k uvedeným skutočnostiam jednak na ústnom pojednávaní dňa 27.04.2014, alebo po doručení protokolu o výsledku daňovej kontroly spolu s výzvou v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku, čo však žalobca nevyužil.

54. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že žalobca nesprávne interpretuje závery napadnutého rozsudku, keď konštatuje, že krajský súd pripisuje na ťarchu žalobcu zistenia ohľadne nedostatkov v prostredí dodávateľa. Najvyšší súd k tomu uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe ním predložených faktúr, musí byť potom schopný preukázať, že obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný na predloženej faktúre. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie od deklarovaného dodávateľa, nemožno interpretovať tak, že dôkazné bremeno spočívajúce na dodávateľovi žalobcu bolo prenesené na žalobcu. Dodanie od spoločnosti HORMIC s.r.o. deklaroval sám žalobca a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať.

55. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa nezákonne dlhej daňovej kontroly, Najvyšší súd konštatuje, že táto je dôvodná.

56. Správca dane je 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.

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

daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch.

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

59. Daňový poriadok okrem prípadu fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly z iniciatívy účastníkov konania v zmysle § 61 ods. 2 predmetného zákona, neurčuje žiadne konkrétne časové obmedzenia, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).

60. Kasačný súd uvádza, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane 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. 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.

61. Najvyšší súd považoval za nesporné, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za obdobie október 2012, správca dane realizoval žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iného členského štátu. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovým orgánom členského štátu EÚ a slovenskými daňovými orgánmi spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Nariadenie EÚ svojím obsahom naplňa 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).

62. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd za preukázané, že v zmysle oznámenia č. 9611401/5/268888/2013/Cse zo dňa 22.01.2013, správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 dňa

12.03.2013. Daňová kontrola bola následne prerušená odo dňa 10.12.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9611401/5/5405288/2013 z dôvodu, že správca dane dňa 08.03.2013 odoslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa dodania tovaru daňovému subjektu so sídlom v Maďarsku. Oznámením č. 100577/2015 zo dňa 23.03.2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 29.04.2015, doručeným žalobcovi dňa 20.05.2015. V danej veci tak nebola dodržaná maximálna lehota na vybavenie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (uvedená v § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z.). K veci kasačný súd uvádza, že daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej moci do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

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

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

65. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov kasačný súd konštatuje, že z ich obsahu jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní viac ako rok, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvoinštančné, ako ani druhoinsťančné 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.

66. Vzhľadom na uvedené, kasačný súd zastáva názor, že je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií; pozn. súdu), náležitým spôsobom odôvodnili, 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. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobcu v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade so zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Kasačný súd zároveň podotýka, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom zrušenia napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, ale až preskúmaním odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov viedlo kasačný súd k záveru o potrebe zrušenia napadnutých rozhodnutí.

67. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je

povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov trpia vadou nepreskúmateľnosti.

68. Kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah konštatoval, že krajský súd dospel k nesprávnemu záveru, keď žalobu zamietol. Nakoľko samotné preskúmané rozhodnutie žalovaného trpí vadami, ktoré ho činia nezákonným, kasačný súd nezrušil napadnutý rozsudok, ale z vyššie uvedených dôvodov pristúpil k zmene rozsudku krajského súdu a v súlade s ustanovením § 462 ods. 2 SSP k zrušeniu preskúmaného rozhodnutia žalovaného.

69. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude preskúmať zákonnosť prerušenia daňovej kontroly s prihliadnutím na účelnosť, dôvodnosť a primeranosť dĺžky jej prerušenia. Žalovaný bude povinný v danej veci opätovne konať a rozhodnúť, pričom svoje rozhodnutie náležite odôvodní, predovšetkým pokiaľ ide o otázku medzinárodnej výmeny informácií. Pri svojom rozhodovaní bude žalovaný v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu.

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

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

72. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.