

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžk/13/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8017200587  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200587.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: BEST MEAT s.r.o., so sídlom Jenisejská 45A, 040 12 Košice - mestská časť Nad jazerom, IČO: 46 645 217, právne zastúpeného JUDr. Pavlom Gombosom, advokátom so sídlom kancelárie Popradská 66, 040 11 Košice - mestská časť Západ, proti žalovanému: Daňovému úradu Prešov, so sídlom Hviezdoslavova 7, 080 01 Prešov, v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove č. k. 7Sa/14/2017-111 z 15. augusta 2018, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) uznesením č. k. 7Sa/14/2017-111 z 15. augusta 2018 podľa ust. § 261 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania iného zásahu žalovaného, ktorý mal spočívať vo výkone daňovej kontroly vykonávanej správcom dane na zistenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2015, a to konkrétne postup žalovaného v súvislosti so žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, a to vo vzťahu k obchodným spoločnostiam Spólka Jawna Mikulec a ďalej obchodnej spoločnosti CEDROB, a to v súvislosti so žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií č. 577306/2016, ďalej pod č. 409199/2017, ďalej vo vzťahu k obchodnej spoločnosti CEDROB pod č. 634647/2016, ďalej pod č. 596171/2016, ďalej pod č. 596759/2016, ďalej pod č. 596448/2016, ďalej pod č. 596942/2016 a ďalej pod č. 596631/2016.

2. V odôvodnení uznesenia správny súd skonštatoval, že by bol oprávnený nezákonný zásah žalovaného zakázať v situácii, keď by dospel k právnomu záveru (bez toho, aby prejudikoval neskoršie rozhodnutie

vydané vo vyrubovacom konaní), že doterajší postup žalovaného bol nezákonný, v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi; avšak v preskúmvanej veci porušenie zákona nezistil. V prvom rade správny súd poukázal na procesnú pasivitu žalobcu v rámci výkonu daňovej kontroly, keď sa žalobca k zisteniam správcu dane v zmysle adresovanej výzvy na vyjadrenie k zisteniam správcu dane v stanovenej lehote nevyjadril.

3. K námietke žalobcu týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňovníka a správcu dane, v ktorom rovnako poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, správny súd uviedol, že s predmetným odôvodnením citovaného rozsudku sa nestotožnil, považuje právny názor v ňom vyslovený za ojedinelý, ktorý nebol predmetom zjednocovacieho stanoviska pléna správneho kolégia Najvyššieho súdu SR a ktorý bol následne judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR prekonaný (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012, resp. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/81/2013), kde Najvyšší súd SR zdôraznil, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd SR zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd SR v tomto rozhodnutí poukázal na predchádzajúci rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010, a takisto na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnuté uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok na rok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) 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 DPH uznaný ako oprávnený.

4. Správny súd skonštatoval, že žalovaný mal právo preveriť pôvod tovaru, jeho reálnu existenciu, spôsob jeho prepravy, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bolo vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Je na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval a že obchod prebiehal skutočne tak, ako deklaroval, žalobca mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľmi sa nijako neodlišuje od vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, resp. spôsob komunikácie s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.

5. Vo vzťahu k námietkam uvedeným v žalobe, ktorými žalobca spochybňoval zákonnosť dôkazov, resp. informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s poukazom na skutočnosť, že nemal možnosť realizovať svoje procesné práva, správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 22. októbra 2013 č. C-276/12 v právnej veci Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, kde Európsky súdny dvor posudzoval procesne totožnú žalobcom namietanú otázku, a síce, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie,

ak pri medzinárodnej výmene informácií neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania. V tomto smere správny súd poukázal na bod 44 a nasl. citovaného rozsudku, v ktorom Súdny dvor uviedol, že dodržania práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu. Neúčast' daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií teda Súdny dvor vykladal tak, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré sa následne majú použiť v daňovom konaní nie sú nezákonnými informáciami, ani za situácie, že daňovníkovi nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

6. Záverom správny súd uviedol, že správa dani vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň ju hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnení nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane vo vzťahu k potrebným zisteniam. 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 prihliada 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 bezpochybne nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

7. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keď žalobca v konaní nemal úspech, vo vzťahu k žalovanému, ktorý bol v konaní úspešný, správny súd nezistil osobitné dôvody, pre ktoré by bolo spravodlivé požadovať po žalobcovi, aby nahradil žalovanému dôvodne vynaložené trovy konania.

8. Proti rozhodnutiu správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci. Navrhoval, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so záverom správneho súdu a mal za to, že správca dane postupuje v tejto aj v ostatných daňových jeho kontrolách tak, že prenáša dôkazné bremeno na sťažovateľa v takom rozsahu, ktorý reálne vylučuje možnosť preukázať akúkoľvek skutočnosť tvrdenú sťažovateľom. Správca dane nebral v úvahu žiadne dôkazy predložené sťažovateľom a naopak bez odôvodnenia ich vyhodnotil ako nedostačujúce, čo v priebehu vývoja jednotlivých kontrol dotahuje až k absurdným situáciám. Takýmto postupmi je možné nekonečné požadovanie predloženia ďalších dôkazov zo strany sťažovateľa, pričom sťažovateľ zdôrazňuje, že tieto

zákon nevyžaduje na preukázanie jeho tvrdenia, ktoré z logiky a zásad dokazovania už boli preukázané inými zákonnými prostriedkami. Navyše sťažovateľ nesúhlasí ani s názorom správneho súdu o tom, že žalovaný nemá povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov preukázať pravdivosť svojich tvrdení, nakoľko samotný daňový poriadok zakotvuje zásadu v § 3 ods. 2, podľa ktorej 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.

10. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ zotrval na prezentovanom právnom názore Najvyššieho súdu SR vyjadreného v rozhodnutí sp. zn. 3SŽf/1/2011, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a náležitými prílohami, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že posudzovanie týchto ustanovení je v príkrom rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, ktorý v rozsudku vo veci PPUH Stehcemp, C-227/14 uviedol, že ak disponuje daňový subjekt bezvadnou faktúrou, je táto samo o sebe dôkazným prostriedkom preukazujúcim prijatie plnenia od na faktúre uvedeného dodávateľa”. Tento záver Súdneho dvora správca dane opakovane neakceptuje a k tomuto názoru sa priklonil aj správny súd. V daných prípadoch nie je možné preverované faktúry daňového subjektu a jeho obchodných partnerov, považovať iba za „vytlačení papier”, nakoľko obsahujú (okrem zákonných náležitostí) aj jasné identifikačné údaje vystaviteľa, čím jasne deklarujú, kto bol ich vystaviteľom. Z tohto hľadiska správca dane nemôže tvrdiť, že daňový subjekt svoje tvrdenie nepreukázal a argumentovať pritom dôkazmi a informáciami, ktoré sú z daňového hľadiska irelevantné alebo boli získané nezákonným spôsobom (informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií), ku ktorým sa žalobca viackrát vyjadril vo svojich podaniach aj podanej žalobe.

11. Sťažovateľ nesúhlasil ani so záverom správneho súdu týkajúceho sa námietok vo vzťahu k využívaniu informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Vzhľadom na to, že sťažovateľ bol vylúčený z účasti na takomto získavaní týchto informácií došlo nepochybne k porušeniu jeho práv, keď právna prax vyžaduje, aby daňovému subjektu bola poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnuť, vykonať dôkazy, ktoré zo svojej pozície súkromnoprávnej osoby nemôže zabezpečiť, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu daňového konania, ale, a to predovšetkým, porušením práv daňového subjektu. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, v zmysle ktorej informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informatívny, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený dokazovaním. Správca dane na potvrdenie informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií nevykonával žiadne dokazovanie t. j. informácie nijak nepotvrdil. Keďže získané informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií bolo možné potvrdiť iba dokazovaním u obchodných partnerov sťažovateľa (a prípadne jeho obchodných partnerov), prípadne u kupujúceho jeho obchodného partnera a prepravcov, podľa názoru sťažovateľa sú správne jeho námietky, že správca dane nevykonával dokazovanie týmto smerom a neumožnil mu účasť na tomto dokazovaní v rozsahu práv mu priznaných platnou právnou úpravou. O nesprávnom postupe správcu dane svedčí aj tá skutočnosť, že nevyužil všetky dostupné prostriedky ktoré mu zákon zveruje na to, aby riadne preveril skutkový stav v rámci využitia inštitútu medzinárodnej výmeny informácií (napríklad účasťou na výsluchu svedkov) a tým porušil zásady daňového konania, podľa ktorých vyplýva správcovi dane povinnosť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

12. Žalobca následne vo vzťahu k záverom správneho súdu k hodnoteniu dôkazov správcou dane k zistenému skutkovému stavu poukázal na skutočnosť, že daňový poriadok zakotvuje vo svojich základných zásadách zásadu volaného hodnotenia dôkazov, ktorého podstata spočíva v určitej voľnosti danej správcovi dane ako správneho orgánu, rozhodnúť v konkrétnom prípade, a to v hraniciach stanovených právnou normou. Základnými charakteristikami, ktorými sa má správna úvaha riadiť sú voľnosť zverená zákonom správneho orgánu rozhodnúť v prípade kedy je rozhodnutie viazané na úvahu

správneho orgánu, zachovanie účelu právnej normy, čo vyplýva z podstaty verejnej správy, rozhodovanie prísne v intenciách právnej normy, teda spôsobom ako ustanovuje zákon. Správca dane v rámci správnej úvahy hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti a prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vo vzťahu k vyššie uvedeným základným princípom správnej úvahy, pri aplikácii predmetnej zásady voľného hodnotenia dôkazov je správca dane ako správny orgán povinný vyhodnotiť všetky predložené a vykonané dôkazy na základe vlastnej úvahy, zachovať účel právnej normy, pričom v tomto prípade je účelom citovaného ustanovenia daňového poriadku prihliadnutie na všetko čo pri správe daní vyšlo najavo, a to na základe vyhodnotenia všetkých dôkazov individuálne a v ich vzájomnej súvislosti (odstránenie vzájomných rozporov) a rozhodnúť prísne v intenciách právnej normy, teda spôsobom ako ustanovuje zákon. Zo základných zásad správnej úvahy vyplýva, že správna úvaha nie je ľubovôľou správneho orgánu, nakoľko zverená voľnosť správneho orgánu nie je absolútna, ale má svoje hranice určené právnym poriadkom, ktoré musí správny orgán pri jej použití dodržiavať. Takéto hodnotenie nemôže byť prejavom svojvôle správneho orgánu voči daňovému subjektu, a preto musí byť predvídateľné, presvedčivé, konkrétne a určité, minimálne z hľadiska dôvodov a úvah, ktoré správcu dane viedli k uplatneniu jeho mocenskej právomoci. Keďže zákaz svojvôle tvorí integrálnu súčasť generálneho princípu právneho štátu vyvoditeľného z článku 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, rozhodnutia prijaté na základe správnej úvahy, ktoré neobsahujú uvedené zákonom definované skutočnosti, sú postihnuté vadou svojvôle správneho orgánu, ktorá je v právnom štáte zakázaná.

13. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ skonštatoval, že k nezákonnému zásahu došlo aj konaním správcu dane, ktorý prekročil zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly.

14. Žalovaný svoje právo nevyužil a v správnom súdom stanovenej lehote sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 11 písm. g) S.s.p.) preskúmal napadnuté uznesenie správneho súdu postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.).

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

17. Daňové konanie pozostáva z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Následne, účelom vyrubovacieho konania je, na základe zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly, správne určiť daň alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

18. Žalobné dôvody, resp. sťažnostné dôvody, smerujú výlučne čo do spôsobu získavania dôkazov v rámci daňovej kontroly, ako aj do prenosu bremena dôkazu na daňový subjekt. Všetky námietky, ktoré sťažovateľ uplatňuje sú teda námietky, ktoré smerujú do procesného postupu správcu dane a do spôsobu ich priebežného hodnotenia.

19. Kasačný súd vo všeobecnosti odkazuje na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia správneho súdu, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje, a ktorý sa podrobne vysporiadal s dôkazným bremenom daňového subjektu, a to v kontexte predložených námietok sťažovateľa, ako aj v kontexte s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora, ktoré primerane cituje. Sťažnostné dôvody sú len zopakovaním žalobných dôvodov bez toho, aby sťažovateľ akceptoval argumentáciu správneho súdu. Obdobne námietky nezákonného postupu správcu dane v súvislosti s

vykonaním dožiadaní (MVI) boli správnym súdom správne vyhodnotené ako nedôvodné, pričom v súvislosti so žalobnou argumentáciou sťažovateľa správny súd poukázal aj na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci č. C-276/12, kde tento posudzoval procesne totožnú sťažovateľom namietanú otázku, a síce, či je možné použiť dôkazy získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií za situácie, ak pri medzinárodnej výmene informácií neboli realizované procesné práva daňového subjektu, ktoré má v rámci vnútroštátneho daňového konania.

20. Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia správneho súdu kasačný súd uvádza, že daňová kontrola v prípade sťažovateľa, ktorá začala 23. februára 2016, bola ukončená 24. júla 2017 doručením protokolu č. 101541604/2017 z 13. júla 2017 (§ 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku). Sťažovateľ využil svoje právo podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku a vyjadril sa k protokolu, kde namietal v zásade zhodné skutočnosti, ako v podanej žalobe, resp. kasačnej sťažnosti. Postup správcu dane bol v súlade s ust. § 45 daňového poriadku. Práva daňového subjektu boli zachované, keď tomuto bolo preukázateľne umožnené predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, ako aj vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že mu nebolo umožnené klásť svedkom otázky, je nutné poukázať na to, že správca dane nevypočúval svedkov na pojednávaní, ale žiadal o ich vypočutie prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (MVI), ktorá sa riadi právnym poriadkom dožiadaného štátu. O zisteniach vyplývajúcich z MVI bol daňový subjekt správcom dane vyzozumený listom č. 10140350/2017 z 15. júna 2017, doručeným mu 27. júna 2017 a bolo mu umožnené sa k zisteniam vyjadriť, ktorú možnosť daňový subjekt nevyužil.

21. Posudzujúc nečinnosť daňového subjektu v kontexte s charakterom daňovej kontroly, počas ktorej správca dane zhromažďoval rozhodujúce skutočnosti pre správne určenie dane, kasačný súd konštatuje, že úkony správcu dane neboli spôsobilé zasiahnuť do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Daňová kontrola bola riadne ukončená, pričom daňový subjekt využil svoje právo a k zisteniam uvedeným v protokole č. 101541604/2017 z 13. júla 2017 sa vyjadril. Zhromaždené skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly bude následne správca dane hodnotiť vo vyrubovacom konaní, kde bude jeho úlohou vysporiadať sa so všetkými relevantnými námietkami daňového subjektu tak, aby bol naplnený účel daňového konania, a kde sa osobitne vysporiada aj s námietkou porušenia procesných práv daňového subjektu a s námietkou neprimeraného dôkazného zaťaženia daňového subjektu, v kontexte so sťažovateľom predloženou judikatúrou.

22. Vzhľadom na to, že kasačný súd zhodne ako správny súd, nezistil nezákonnosť v postupe správcu dane, kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. zamietol ako nedôvodnú, keď skutočnosti v nej uvádzané neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správneho súdu.

23. Záverom kasačný súd uvádza, že námietkou sťažovateľa o prekročení maximálnej prípustnej dĺžky daňovej kontroly sa nezaoberal, keď táto bola vznesená v kasačnom konaní ako novota (§ 441 S.s.p.). Uvedené však nezbavuje sťažovateľa práva namietat' uvedenú skutočnosť vo vyrubovacom konaní.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

25. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 147 ods. 2 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.