

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/18/2020
Identifikačné číslo spisu: 1019200617
Dátum vydania rozhodnutia: 14.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1019200617.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: SWAN Mobile a. s., so sídlom Landererova 12, 811 09 Bratislava, IČO: 35 680 202, zastúpený: AK BORLOKOVA & ASSOCIATES s. r. o., so sídlom Jakubovo námestie 19, 811 09 Bratislava, IČO: 47 243 805, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100881766/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881564/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881871/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882009/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882117/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882312/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882459/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882653/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881364/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881205/2019 zo dňa 15.04.2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/96/2019-677 zo dňa 8. októbra 2019, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/96/2019-677 zo dňa 8. októbra 2019 z r u š u j e a v r a c i a Krajskému súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“, „správny súd“) č. k. 5S/96/2019-677 zo dňa 08.10.2019 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“, „napadnutý rozsudok“) krajský súd rozhodol, že návrh žalobcu na spojenie vecí zo dňa 21.06.2019 vedenej pod sp. zn. 5S/96/2019 a pod sp. zn. 2S/115/2019 zamietá. Napadnuté rozhodnutia žalovaného č. 100881766/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881564/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881871/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882009/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882117/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882312/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882459/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882653/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881364/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881205/2019 zo dňa 15.04.2019 a rozhodnutia Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 102619784/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102619899/2018 zo dňa

17.12.2018, č. 102620529/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620065/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620153/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620257/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620350/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102623569/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620396/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620466/2018 zo dňa 17.12.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) zrušil a vec vrátil Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty v Bratislave na ďalšie konanie. Súd návrh žalobcu na zrušenie protokolu č. 101093478/2018 zo dňa 04.06.2018 odmietol. Žalobcovi súd priznal voči žalovanému nárok na náhradu trov konania vo výške 100 %.

2. V dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že úlohou súdu v danej veci bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 100881766/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881564/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881871/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882009/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882117/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882312/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882459/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100882653/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881364/2019 zo dňa 15.04.2019, č. 100881205/2019 zo dňa 15.04.2019, ako aj rozhodnutia Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 102619784/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102619899/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620529/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620065/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620153/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620257/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620350/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102623569/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620396/2018 zo dňa 17.12.2018, č. 102620466/2018 zo dňa 17.12.2018.

3. Žalobca v žalobe žiadal preskúmať 10 rozhodnutí žalovaného, ktoré boli vydané na základe jedného protokolu, z jednej daňovej kontroly, a to kontroly za mesiace február, marec, apríl, jún, júl, september, október, november, december 2014. Všetky druhostupňové rozhodnutia sú obsahovo totožné, boli použité rovnaké dôkazy pri hodnotení skutkového stavu, a preto súd sa bude nimi zaoberať a odôvodňovať ako s jedným celkom.

4. Krajský súd poukázal na § 3 ods. 1, § 4 ods. 1, § 63 ods. 1 a 7 zákona č. 351/2011 Z. z. a konštatoval, že predmetom kontrolovaného plnenia bola služba transit národnej a medzinárodnej elektronickej telekomunikačnej prevádzky, ktorú žalobca prijal od svojich dlhodobých obchodných partnerov od spoločnosti O2 Czech republic a. s., so sídlom v Prahe, od spoločnosti Orange Slovensko a. s., so sídlom v Bratislave a túto v zmysle príslušných ustanovených zmlúv presmeroval do spoločnosti DH Telecom s. r. o. Bratislava.

5. Správca dane ako aj žalovaný tvrdili, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vo výške uvedenej na predmetných faktúrach, a to z dôvodu, že nepreukázal žiadnym relevantným dokladom, že deklarovaná telefonická prevádzka bola reálne prijatá od partnera O2 a následne odovzdaná partnerovi DH Telecom s. r. o., keďže príslušný CDR záznam o uskutočnenom transite telefonической prevádzke za dané obdobie nepredložil. Keďže dodávateľovi DH Telecom s. r. o. pri deklarovanej telekomunikačných službách pre platiteľa žalobcu nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku v zmysle § 19 zákona o DPH, nevzniklo ani platiteľovi žalobcu. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

6. Správny súd mal za to, že správca dane nesprávne odôvodňuje svoje pochybnosti ohľadom skutočného poskytnutia služby transitu telefonической prevádzky zo strany žalobcu, a to umelo vytvoreným reťazcom, v ktorom má pochybnosti o následnom, ako aj predchádzajúcom dodaní služieb tranzitu dát, absenciou hodnoverného preukázania existencie telefonической prevádzky, nemožnosťou uskutočniteľnosti transitu telefonической prevádzky, personálnym prepojením zúčastnených spoločností.

7. Žalobca, žalovaný, ako aj príslušný daňový úrad sa zhodli na tom, že dôkazom, že volanie bolo uskutočnené je jednoznačne a jedine CDR záznam. Účastníci konanie súhlasne súdu objasnili ako záznam CDR vzniká. CDR záznam je záznam o spracovanej transakcii, vzniká na základe signalizačnej komunikácie medzi ústredňami po celej ceste spojenia, ktorá riadi a potvrdzuje zostavenie aj ukončenie hovoru od účastníka A po účastníka B. To znamená, že muselo dôjsť k spojeniu celej cesty hovoru čísla A s číslom B. Rovnaké CDR záznamy teda museli vzniknúť vo všetkých ústredniach po ceste hovoru,

teda aj v ústredni spoločnosti Orange a O2. Tieto CDR záznamy sa používajú pre účely fakturácie, poskytovanie výpisu hovorov pre zákazníka, ale aj v prípade poskytovaní súčinnosti a údajov oprávneným osobám v zmysle ZEK alebo súdom. Iné záznamy ohľadom uskutočnených hovorov nevznikajú. Hovor, pre ktorý neexistuje CDR záznam v danom čase nenastal za predpokladu, že nebol na ústredni nijaký technický problém. Naopak, ak volanie nebolo uskutočnené, ústredňa nevytvorí CDR záznam.

8. Súd súhlasil s názorom žalobcu a mal za to, že žalobca je pri nakladaní a poskytovaní prevádzkových údajov tvoriacich CDR záznamy je viazaná ustanoveniami § 63 ZEK o ochrane telekomunikačného tajomstva.

9. Poukázal na § 63 ods. 1 zák. č. 351/2011 Z. z. o elektronických komunikáciách, podľa ktorého predmetom telekomunikačného tajomstva je:

- a) obsah prenášaných správ,
- b) súvisiace údaje komunikujúcich strán, ktorými sú telefónne čísla, obchodné meno a sídlo právnickej osoby, alebo obchodné meno a miesto podnikania fyzickej osoby - podnikateľa alebo osobné údaje fyzickej osoby, ktorými sú meno, priezvisko, titul a adresa trvalého pobytu; predmetom telekomunikačného tajomstva nie sú údaje, ktoré sú zverejnené v telefónnom zozname,
- c) prevádzkové údaje,
- d) lokalizačné údaje.

10. § 63 ods. 7 zák. č. 351/2011 Z. z., podľa ktorého údaje podľa odseku 6 sa poskytujú len na základe písomnej žiadosti vyhotovenej na základe písomného súhlasu zákonného sudcu. Súhlas možno udeliť, len ak nemožno sledovaný účel dosiahnuť inak, alebo ak by bolo jeho dosiahnutie iným spôsobom podstatne sťažené.

11. Konštatoval, že telekomunikačný podnik je podľa § 26 ods. 9 daňového poriadku povinný a zároveň oprávnený poskytnúť prevádzkové údaje správcovi dane výlučne na základe jeho odôvodnenej žiadosti a so súhlasom zákonného sudcu. Súhlas sudcu možno udeliť, len ak nemožno sledovaný účel dosiahnuť inak, alebo ak by bolo jeho dosiahnutie iným spôsobom podstatne sťažené.

12. Žalobca odmietol poskytnúť správcovi dane CDR záznamy a informoval ho, že pri nakladaní a poskytovaní prevádzkových údajov tvoriacich CDR záznamy je viazaný ust. § 63 zák. č. 351/2001 Z. z. a že telekomunikačný podnik je podľa § 26 ods. 9 daňového poriadku povinný a zároveň oprávnený poskytnúť prevádzkové údaje správcovi dane výlučne na základe jeho odôvodnenej žiadosti a so súhlasom zákonného sudcu. Túto informáciu potvrdil aj daňový úrad v protokole a v rozhodnutí, v ktorom sa uvádza, že žalobca toto vysvetlenie poskytol.

13. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v rámci daňovej kontroly predkladal daňovému úradu podklady, ktoré preukazujú poskytnuté plnenie. Spolu s faktúrou predložil žalobca prílohu k faktúre, tabuľku obsahujúcu sumár volaní preukazujúcu uskutočnenie plnení. Obdobné doklady predložila v rámci medzinárodnej výmeny informácie aj spoločnosť O2 Czech republic a. s., ktorá bola príjemcom plnenia od žalobcu, ktoré tento prijal od DH Telecom. Skutočnosť, že spoločnosť O2 Czech republic a. s. v rámci medzinárodnej výmeny informácií potvrdila prijatie predmetného plnenia zo strany žalobcu je dôkazom uskutočneného tranzitu, bez ktorého by neboli v ústredni O2 Czech republic a. s. vytvorené CDR záznamy, po porovnaní ktorých s prílohou k faktúre následne O2 Czech republic a. s. uhradila faktúru žalobcovi za predmetné plnenie.

14. Žalobca predložil správcovi dane zmluvu o prepojení sietí so spoločnosťou DH Telecom. Správca dane v protokole uvádza: „v tomto ohľade sa javí nejasné, z akého dôvodu kontrolovaný platiteľ preukazuje prijatie služby medzinárodného tranzitu od dodávateľa DH Telecom s. r. o. zmluvou uzatvorenou v zmysle § 21 zákona o elektronických komunikáciách.“ Žalobca poukázal na to, že predložená zmluva upravuje aj tranzit medzinárodnej prevádzky a to v prílohe č. 1 odsek 6.4 predloženej zmluvy.

15. Súd mal za to, že správca dane, ako aj žalovaný nesprávne vyhodnotil predložené doklady a dôkazy v neprospech žalobcu, ktorý bol počas celého trvania výkonu daňovej kontroly súčinný. Žalobca predložil správcovi dane všetky požadované dokumenty, podklady a informácie a vynaložil maximálnu súčinnosť vo vzťahu k správcovi dane za účelom efektívneho výkonu daňovej kontroly. V súlade so zásadami daňového konania je správca dane povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, nie iba na vybrané skutočnosti a detaily, ktoré sa správcovi dane hodia k prijatiu konečného záveru, ktorým je neuznanie odpočítania dane.

16. Správca dane pri výkone kontroly mal za to, že bol vytvorený reťazec s určitými spoločnosťami a mal pochybnosti o predchádzajúcom a následnom dodaní služieb medzi týmito spoločnosťami.

17. Žalobca tvrdil, že o uvedených skutočnostiach a spoločnostiach v údajnom dodávateľskom reťazci sa dozvedel až z vyjadrení správcu dane.

18. Súd dal do pozornosti ustálenú judikatúru SD EÚ, v zmysle ktorej nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali, kontrolovali a zodpovedali za činnosť iných daňových subjektov, resp. obchodných partnerov z predchádzajúceho stupňa.

19. Súdny dvor EU vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.

20. Súdny dvor Európskej únie v prípade spojených vecí C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel & Recolta Recycling konštatoval v rozsudku zo dňa 06.07.2006, že „ak daňový subjekt splní uvedené požiadavky týkajúce sa miery opatrnosti a aj napriek tomu sa nevedomky stane napríklad účastníkom reťazového obchodovania, v ktorom ide o daňový podvod, nie je možné mu uprieť právo na odpočet dane (prípadne aj so vznikom nadmerného odpočtu). Nárok na odpočet DPH bude teda možné daňovému subjektu uprieť len v prípade, ak daňový subjekt pri reťazovom obchodovaní o podvodnom konaní vedel (úmyselné konanie) alebo síce o existencii podvodného konania nevedel, ale pri vynaložení obvyklej opatrnosti a obozretnosti o ňom vedieť mal a mohol.

21. Rozsudok SD EÚ C-354/03 vo veci Optigen, Fulcrum, Bond House proti Komisii z 12.01.2006 konštatoval, že je vždy potrebné preukázať, že nárok na odpočet dane bol konkrétnym subjektom uplatňovaný neoprávnene, pretože uvedené nestačí odvodzovať len od protiprávneho uplatnenia odpočtu dane zo strany iného subjektu daného obchodu. Súdny dvor Európskej únie zároveň v citovanom rozhodnutí konštatoval, že subjekty, ktoré príjmu všetky opatrenia, ktoré od nich môžu byť rozumne vyžadované, aby zistili, že ich obchodné operácie nie sú súčasťou reťazca dodávok, ktorých súčasťou je aj operácia poškvrnená podvodom na DPH, musia mať možnosť dôverovať legalite uvedených operácií bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za odvod tejto dane splatnej inou osobou povinnou k dani. Každá transakcia podvodného reťazca musí byť z hľadiska predmetu dane a na ňom nadväzujúcom nároku na odpočet posudzovaná osobitne a nie je možné tento nárok spochybniť len z dôvodu, že niektoré iné obchody v reťazci sú podvodné. Takýmto postupom by bola narušená zásada právnej istoty a bremeno boja proti podvodom by bolo prenášané zo štátu na jednotlivca.

22. V zmysle platných právnych predpisov, pokiaľ ide o obchodovanie v určitom reťazci platí, že jeden daňový subjekt nemôže byť automaticky zodpovedný aj za konanie iných daňových subjektov. Pri všetkých údajne zúčastnených subjektoch musí správca dane preukázať úmyselné zavinené konanie vo vzťahu k neoprávnenému uplatneniu odpočtu DPH. Skutočnosť, že je v určitej obchodnej transakcii niektoré plnenie považované za protiprávne, nemôže ísť automaticky na ťarchu daňového subjektu,

ktorý nevedel a nemohol vedieť, že je súčasťou takéhoto údajného obchodného reťazca. Uvedené okrem iného vyplýva aj z vyššie citovanej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

23. Skutočnosť, že žalobca nevedel a ani nemohol vedieť o toku medzinárodnej prevádzky v predchádzajúcom rade ani v následnom rade dodaní, potvrdzuje aj fakt, že akékoľvek sledovanie prevádzky a s ňou spojených údajov je zákonom zakázané. Žalobca nemá právne ani technické prostriedky zisťovať ako s odovzdanou telekomunikačnou prevádzkou nakladali iné subjekty v dodávateľskom reťazci, nemá ani právne ani technické možnosti zistiť odkiaľ pochádza prevádzka, ktorá je smerovaná do jeho siete od jej zmluvných dodávateľov cez dohodnuté body prepojenia. Každý podnik má v zmysle ZEK povinnosť prijať zodpovedajúce technické a organizačné opatrenia na ochranu bezpečnosti svojich sietí a služieb, ktoré s ohľadom na stav techniky musia zabezpečiť úroveň bezpečnosti, ktorá je primeraná existujúcemu riziku. Ďalej je v zmysle § 55 ZEK zakázané akékoľvek sledovanie prevádzky a s ňou spojených údajov. Spoločnosť SWAN je oprávnená iba uchovávať o realizovanej prevádzke také technické údaje, ktoré sú nevyhnutné na zabezpečenie jej prenosu. Tieto údaje ústredňa uchováva vo forme CDR záznamov.

24. V zmysle ustálenej judikatúry nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. Na preukázanie materiálnej existencie tovaru postačuje, že daňový subjekt disponuje odovzdávacím a preberacím protokolom. V prípade elektronickej komunikačnej služby tranzitu je odovzdávacím a preberacím protokolom zároveň CDR záznam. V prebiehajúcej kontrole je materiálna existencia poskytnutej služby preukázaná prílohami k predmetným faktúram vystavenými na základe CDR záznamov z ústredne spoločnosti SWAN, prijatými faktúrami od spoločnosti DH Telecom, vystavenou faktúrou pre spoločnosť 02 a jej úhradou zo strany spoločnosti 02, vystavenou faktúrou pre spoločnosť Orange a jej úhradou zo strany spoločnosti Orange, ako aj vyjadreniami spoločností 02 a Orange v rámci zisťovania zo strany správcu dane o prijatí služby tranzitu elektronickej komunikačnej prevádzky potvrdzujúcimi prijatie služby od spoločnosti SWAN. Spoločnosť nie je zodpovedná za konanie iných subjektov. Pre posúdenie tejto veci je relevantná iba skutočnosť, že dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií od 02 a z miestneho zisťovania od Orange potvrdili uskutočnenie telefonickej prevádzky, a teda potvrdili realizovanie plnenia. Neschopnosť iných spoločností údajne participujúcich v dodávateľskom reťazci predložiť správcovi dane dôkazy a preukázať ich schopnosť uskutočniť tranzit prevádzky nemôže byť vyhodnotená na ťarchu Spoločnosti.

25. Správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012, ktorý uviedol, že „daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom I druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane“. Vzhľadom na osobitný predmet zdaniteľnej služby je preto prílohu k faktúre vypracovanú na základe CDR záznamov potrebný analogicky vnímať ako položkovitý opis druhu tovaru a služieb.

26. Správca dane uviedol, že zistil podobnosť v personálnom zastúpení spoločnosti Globaltel a. s. a žalobcu. Spoločnosť Globaltel a. s. je súčasťou holdingu, do ktorej patrí žalobca, takže zástupcovia žalobcu pôsobia aj v orgánoch spoločnosti Globaltel a. s. Táto skutočnosť však nemá žiadnu relevanciu vo vzťahu k posudzovanému nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, nakoľko spoločnosť Globaltel a. s. nie je súčasťou dodávateľského reťazca. Personálne prepojenie spoločnosti Globaltel a. s. a žalobcu nie je personálnym prepojením s inými spoločnosťami v rámci dodávateľského reťazca.

27. Správca dane ako dôkaz, že nedošlo k skutočnému plneniu uviedol aj absenciu zmluvných vzťahov s niektorými zahraničnými operátormi, ktoré boli cieľovou destináciou tranzitovanej medzinárodnej prevádzky. V tejto súvislosti súd poukazuje na vysvetlenie žalobcu, ktoré podal správcovi dane počas priebehu kontroly, čo znamená tranzit medzinárodnej prevádzky. Služba tranzitu telekomunikačnej prevádzky znamená, že jedna sieť zabezpečí prenos elektronickej telekomunikačnej prevádzky z inej siete

do ďalších sietí. Žiaden poskytovateľ elektronických komunikačných sietí nie je priamo prepojený so všetkými ostatnými sieťami, takže poskytovateľ služby tranzitu zabezpečí smerovanie prevádzky do cieľovej destinácie prostredníctvom viacerých ďalších tranzitných sietí. Na to, aby bol tranzit prevádzky uskutočnený nie je potrebné, aby mal subjekt poskytujúci služby tranzitu podpísanú zmluvu s operátorom, ktorý je cieľovou destináciou tranzitovanej prevádzky. Operátor poskytujúci služby tranzitu poskytuje tieto služby subjektu, ktorý mu posielá elektronickú komunikačnú prevádzku, teda v tomto prípade spoločnosti O2 a spoločnosti Orange. Túto prevádzku žalobca ďalej všetko smeroval na spoločnosť DH Telecom. Žalobca nemá z dôvodu dôvernosti informácií ani nemohol mať vedomosť o tom, kam túto prevádzku ďalej smeruje spoločnosť DH Telecom. Žalobca je v prípade tejto prevádzky v zmluvnom vzťahu iba so spoločnosťou O2, Orange a DH Telecom.

28. Správca dane uviedol, že uvedený tok telefonickej prevádzky na predmetných faktúrach bol účelovo skladný s cieľom umelo maximalizovať objem prevádzky do cenovo atraktívnych destinácií a dosiahnuť tak neoprávnené čerpanie nadmerného odpočtu na dane z pridanej hodnoty. Tým, že deklarovaná prevádzka mala cez sieť kontrolovaného platiteľa prechádzať, nemohol nevedieť o jej účelovom charaktere. Krajský súd mal za to, že uvedené tvrdenie správca dane dostatočne neodôvodnil, nevedel a nepreukázal konkrétnu situáciu, stav v danom obchodnom reťazci, kde by malo dôjsť k údajnému neoprávnenému nadmernému odpočtu a taktiež, aké skutočnosti ho viedli k tomu, že skonštatoval, že ide o podvodný obchodný reťazec.

29. Bez reálneho poskytnutia služby tranzitu by systémy žalobcu, DH Telecom, Orange a O2 nevytvorili CDR záznamy. Spoločnosti O2 a Orange potvrdili, že im boli fakturované služby poskytnuté. Na základe uvedeného má správny súd za to, že správca dane nezistil dostatočne presne a nepochybné skutkový stav, nesprávne posúdil právny, ako aj skutkový stav.

30. Žalobca v rámci určitého reťazca nezodpovedá za to, akým spôsobom odvádzajú DPH iné subjekty. K argumentácii správcu dane, že nikde nevedel, že ide o podvodný reťazec, súd poukazuje na to, že správca dane v jednotlivých dokumentoch uviedol, že „predmetné destinácie sa podieľali vhodné osoby, a preto správca dane nadobudol, že spôsob skladania toku telefonickej prevádzky, ktorá bola potom predmetom dodaní v rade viacerých spoločností bol vopred účelovo organizovaný, pričom na skladaní toku tejto prevádzky sa spoločnosti O2, SWAN Mobile a. s., aj DH Telecom s. r. o. museli nevyhnutne podieľať. Aj keď predmetné obchodné vzťahy navonok budia dojem bežných obchodných transakcií, vykonaných za účelom tranzitu telefonickej prevádzky zistené skutočnosti nasvedčujú tomu, že telefonická prevádzka, ktorá bola predmetom fakturácie následného opakovaného tranzitu v rade viacerých tuzemských spoločností, nemohla byť vykonaná, tak ako bola deklarovaná.“

31. Z uvedeného vyjadrenia správcu dane je zrejmé, že napriek tomu, že nevedel vo vydaných dokumentoch vyslovene slovo „podvodný“, z obsahu jeho vyjadrenia je zrejmé, že správca dane považuje deklarovanie toku prevádzky inak ako sa podľa neho reálne uskutočnila, za podvod.

32. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/45/2011, v ktorom sa uvádza, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadriadený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli daňového práva môžu daňové orgány konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Z toho potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní dane podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie (in dubio mitius).

33. Čo sa týka procesného pochybenia správcu dane, krajský súd vidí v neprímerane dlhej daňovej kontrole. Správca dane začal daňovú kontrolu dňa 27.05.2016 a ukončená bola 06.06.2018. Trvala viac ako dva roky. Z dôvodu potreby získania dôkazov na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vydal dňa 17.02.2017, t. j. 9. mesiacov po začatí predmetnej kontroly rozhodnutie o prerušení kontroly. Daňový úrad oznámil žalobcovi, že dňa 06.03.2018 pominuli dôvody prerušenia predmetnej

kontroly. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január, február, marec, apríl, jún, júl, september, október, november, december 2014 bola prerušená odo dňa 17.02.2017 do 07.03.2018. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu 06.06.2018.

34. V rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019 je uvedený názor, že v prípadoch, keď daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť tohto stavu. Zákom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť predmetnej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať so stanovenými lehotami na rozhodnutie. Úvaha správcu dane, či je prerušenie daňovej kontroly nie je neobmedzená. Správca dane v nadväznosti na dodržanie zásady proporcionality je povinný dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či je nutné daňovú kontrolu prerušiť.

35. Je potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia kontroly, ktorá trvala od 17.02.2017 do 07.03.2018, viac ako rok, čo je viac ako samotná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly. Dĺžka prerušenia daňovej kontroly je determinovaná lehotou, v ktorej sú dožiadané orgány v inom členskom štáte povinné poskytnúť informácie, na základe článkov 7, 9, 10 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, teda tak rýchlo ako je to možné, avšak najneskôr 3. mesiace po dni prijatia žiadosti. Nedodržanie maximálnej trojmesačnej lehoty na vybavenie žiadosti nemôže ísť na ťarchu práv žalobcu. Dochádza tým k narušeniu princípu proporcionality, v zmysle ktorej je daňový úrad povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, zároveň aj obsah a povahu informácií, ktoré môžu byť potencionálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

36. Daňový úrad v rozhodnutí o prerušení kontroly nevysvetlil, aké informácie v prípade prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a z akého štátu očakáva, aký je ich očakávaný vplyv, resp. význam pre priebeh a závery daňovej kontroly, a to aj v súvislosti s dôkazmi, s ktorými disponoval v čase ešte pred jej prerušením. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nespĺňa požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku a trpí tak vadou nepreskúmateľnosti, tak ako to uviedol Najvyšší súd Slovenskej republiky vo vyššie citovanom rozsudku sp. zn. 4Sžfk/62/2018, v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/53/2018 a ďalších.

37. Správny súd nie je povinný a ani oprávnený nahrádzať činnosť správnych orgánov pri odôvodňovaní rozhodnutí. Platí, že vecne preskúmať zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je možné len za predpokladu jeho náležitého odôvodnenia, keď správny orgán náležitým spôsobom vyhodnotí námietky účastníka správneho konania. Žalobcovi bolo možné odprieť právo na vrátenie uplatnenia DPH na vstupe iba v prípade, kedy bolo objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch predložených žalobcom neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou umelo vytvorenej podvodnej skupiny prepojených platiteľov dane, ktorej cieľom bolo vytvoriť podmienky pre uplatnenie vrátenia DPH na vstupe.

38. Na základe vyššie popísaných skutočností krajský súd konštatoval, že správca dane ani žalovaný tieto skutočnosti nezistili dostatočne. Uvedený postup daňových orgánov by bol korektný iba v prípade, keby v konaní objektívne preukázali dôkazy, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie dane na vstupe je súčasťou daňového podvodu zo strany vystávajúcej faktúry alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Najpodstatnejšou otázkou by v takomto prípade bolo, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti mohol vedieť, že jeho konanie smeruje k neoprávnenému získaniu nároku na odpočet dane na vstupe.

39. Krajský súd konštatoval, že či vedel znamená, že existovali určité skutkové zistenia zakladajúce dôvodné a opodstatnené pochybnosti o tom, že by žalobca o podvodnom konaní mal vedomosť a zároveň, že bol s daným stavom existencie podvodného konania uzrozumený. Z predložených dôkazov v administratívnom spise však uvedené preukázané nebolo, nakoľko všetci obchodní partneri boli

renomované a zároveň aj kontaktné spoločnosti, ktoré zdaniteľné plnenie so subjektom aj následne potvrdili a daň priznali.

40. V rozhodnutiach správcu dane aj žalovaného zhrnutie jednotlivých dokladov a dôkazov nie je dostatočne vyhodnotené tak, aby bolo možné posúdiť správnosť vydaných rozhodnutí zo strany súdu.

41. Správny súd uviedol, že úlohou žalovaného, ako aj správcu dane bude v ďalšom konaní opätovne posúdiť všetky predložené doklady, vykonané dôkazy, zistené skutočnosti, zhrnúť ich a konkrétne ich vyhodnotiť z hľadiska ich právnej relevancie, presnejšie argumentovať na podstatné pripomienky, návrhy a vyjadrenia žalobcu v nadväznosti na vnútroštátnu, ako aj európsku legislatívu. Je potrebné vysvetliť, prečo niektoré dôkazy, ktoré boli v konaní vykonané a sú v prospech žalobcu a majú podstatný vplyv na výsledok konania nepovažovali daňové orgány za dostatočné, resp. ich vôbec daňové orgány nebrali do úvahy. Uvedené je potrebné z dôvodu, aby rozhodnutie daňových orgánov predložené na súdne preskúmanie bolo presvedčivé, nebolo zmätočné a tým bola odstránená jeho nepreskúmateľnosť.

42. Čo sa týka návrhu žalobcu, aby súd preskúmal protokol č. 101093478/2018 zo dňa 04.06.2018, ktorým bola ukončená u žalobcu daňová kontrola, v tejto časti súd žalobu odmietol, ako neprípustnú podľa § 98 ods. 1 písm. g/ SSP.

43. Podaním zo dňa 21.06.2019 žalobca požiadal o spojenie vecí, nakoľko podal dňa 10.06.2019 správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré vecne a skutkovo súvisia s napadnutými rozhodnutiami, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní 5S 96/2019 a týkajú sa tých istých účastníkov konania a sú vedené na tunajšom súde pod sp. zn. 2S/215/2019.

44. Súd návrh žalobcu na spojenie vecí zamietol s poukazom na ust. § 65 ods. 1 SSP, keď nevidel v danej veci hospodárnosť konania, nakoľko v konaní 5S 96/2019 súd preskúmal 10 rozhodnutí žalovaného (čo je náročné) a v konaní vedenom pod sp. zn. 2S/115/2019 bol návrh na preskúmanie 7 rozhodnutí žalovaného.

45. Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty v Bratislave, bolo potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/ SSP a vec vrátiť Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty v Bratislave na ďalšie konanie.

46. O trovách súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania vo výške 100 %.

II.

Kasačná sťažnosť

47. Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalovaný podaním zo dňa 05.12.2019, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

48. Právne posúdenie považoval sťažovateľ za nesprávne, nakoľko: Krajský súd v Bratislave v predmetnom rozsudku od odseku 73. až po odsek 125, uviedol právny názor, na základe ktorého zrušil a vrátil sťažovateľovi jeho rozhodnutie na ďalšie konanie a rozhodnutie.

49. Nesprávnosť uvedeného právneho posúdenia spočíva v tom, že Krajský súd v Bratislave nesprávne právne posúdil predmetnú vec, pričom nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

50. Sťažovateľ v prvom rade upozornil, že správne orgány nevyslovili právny názor, že sa v predmetnom prípade jedná o podvodné konania žalobcu a že z tohto dôvodu došlo k nepriznaniu žalobcovho nároku. Preto právny názor krajského súdu o podvodnom konaní uvedený v odôvodnení predmetného rozsudku je neopodstatnený (čo potvrdil aj sám krajský súd v odseku 109 rozsudku). K neuznaniu nároku zo strany správcu dane došlo z dôvodu, že platiteľ DH Telecom, s. r. o. vyhotovil pre platiteľa SWAN mobile, a. s. faktúru s vyčíslením slovenskej DPH, ktorú platiteľ DH Telecom, s. r. o. požadoval zaplatiť. V danom prípade platenie dane uvedenej na faktúre vyhotovenej platiteľom DH Telecom, s. r. o. pre odberateľa SWAN Mobile, a. s. za dodanie telekomunikačných služieb vyplýva platiteľovi DH Telecom, s. r. o. z ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH a nie z dôvodu vzniku daňovej povinnosti pri dodaní služieb v tuzemsku podľa § 19 zákona o DPH.

51. V zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

52. Na základe vyššie uvedených skutočností právo na odpočítanie dane vo výške uvedenej na kontrolovaných faktúrach u platiteľa SWAN Mobile, a. s. sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu, že ju platiteľ DH Telecom, s. r. o. uviedol na faktúre. Keďže dodávateľ DH Telecom, s. r. o. pri deklarovanych telekomunikačných službách pre platiteľa SWAN Mobile, a. s. nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku v zmysle § 19 zákona o DPH, nevzniklo ani platiteľovi SWAN Mobile, a. s. právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH vo výške uvedenej na predmetnej faktúre. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

53. Ohľadom dôkazného bremena žalovaný uviedol, že v predmetnom prípade je dôkazné bremeno na daňovom subjekte, t. j. ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt.

54. V uvedenej súvislosti sťažovateľ zdôraznil, že daňový subjekt v procese správy daní (t. j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku), okrem iného, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). V prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že správca dane postupoval tiež v súlade s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky III.ÚS 401/09-17, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, preto možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v prvostupňovom rozhodnutí.

55. Rovnako krajský súd v zmysle rozsudku sp. zn. 2S/11/2014 zo dňa 19.11.2014 konštatoval, že zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru a služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. 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, pretože pri uplatnení práva na odpočítanie dane, na základe predloženej faktúry, musí prísť k vecnému naplneniu podstaty veci, čiže k dodaniu deklarovanych zdaniteľných obchodov. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bolo zdaniteľné plnenie dodané, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení

nároku na odpočet dane.

56. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval doklady vystavené deklarovaným dodávateľom, a teda daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúr podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, ale predovšetkým bola zameraná na skutkový stav vecí, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti a predovšetkým či došlo ku skutočnému zdaniteľnému obchodu v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty na základe oprávnenosti, hodnovernosti a preukázateľnosti dodania tovaru a následného práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Účelom daňovej kontroly nie je len formálne skontrolovanie daňových dokladov, ale aj preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré majú vplyv na daňové výdavky kontrolovaného daňového subjektu. Existencia samotnej faktúry nie je dostatočným dôkazom, že k naplneniu predmetu fakturácie aj reálne došlo. Povinnosť daňového subjektu je spojením jeho tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, a teda to, že platiteľ má faktúru vyhotovenú iným platiteľom dane, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou dodávateľskou faktúrou), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré preukazuje platiteľ. Z obsahu predloženého spisu a napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane viedol dokazovanie podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Správca dane bol v prípade pochybností uskutočnených zdaniteľných obchodov oprávnený preverovať skutkový stav a zistené skutočnosti premietnuť do napadnutého rozhodnutia. Z obsahu predloženého spisového materiálu a listinných dôkazov vyplýva, že posúdenie skutkového stavu a prijatý záver správcu dane boli vecne správne a správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami daňového poriadku aj iných platných právnych predpisov. Zásady daňového konania boli v danej veci správcom dane dodržané, správca dane dostatočne zistil skutkový stav a správne aplikoval príslušné zákonné ustanovenia.

57. Samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, a teda to, že platiteľ má faktúru vyhotovenú iným platiteľom dane, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou dodávateľskou faktúrou), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním dodania tovaru). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré preukazuje platiteľ. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Právo na odpočítanie dane vzniká v tej istý deň ako vzniká daňová povinnosť (§ 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty).

58. Správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014, február 2014, marec 2014, apríl 2014, jún 2014, júl 2014, september 2014, október 2014, november 2014, december 2014, na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 102862788/2016 zo dňa 28.04.2016. Správca dane daňovou kontrolou v zmysle § 44 ods. 1 daňového poriadku zisťoval a zároveň preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov za zdaňovacie obdobia, ktoré boli predmetom výkonu daňovej kontroly. Správca dane daňovú kontrolu vykonával v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

59. Na základe vyššie uvedeného správca dane zaslal, za účelom preverenia vybraných obchodných transakcií, celkom 2 žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iného členského štátu (Česká republika), za účelom preverenia deklarovaných služieb z iného členského štátu.

60. Správca dane z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií daňovú kontrolu vykonávanú v zmysle vyššie uvedeného Oznámenia prerušil dňa 21.02.2017, do dňa získania

potrebných informácií, resp. dokladov, na základe ktorých správca dane bude vedieť správne určiť základ dane a daň. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa dodávok služieb do iného členského štátu pre vybraných zahraničných odberateľov. Správca dane s využitím medzinárodnej výmeny daňových informácií preveroval predmetné skutočnosti z dôvodu podozrenia, že v prípade fakturovaných služieb došlo k ich umelému navýšovaniu.

61. Dôvod prerušenia daňovej kontroly bol uvedený v Rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly č. 100319193/2017 zo dňa 17.02.2017. V zmysle predmetného rozhodnutia a v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane v kontrole pokračoval, len čo pominuli dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Odpovede na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií boli správcovi dane doručované priebežne počas obdobia prerušenia daňovej kontroly. Oznámením 100541343/2018 zo dňa 13.03.2018 Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty oznámil platiteľovi, že dňa 07.03.2018 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty pokračoval vo výkone predmetnej kontroly.

62. Sťažovateľ odmieta tvrdenie krajského súdu, že daňová kontrola bola prerušená nezákonne a trvala dlhšie ako jeden rok. Daňová kontrola bola prerušená v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku.

63. Podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku správca dane daňové konanie:

- preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- môže prerušiť, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

64. Dňom doručenia poslednej odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a získania potrebných informácií, resp. odkladov, na základe ktorých správca dane bude vedieť správne určiť základ dane a daň, pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

65. Taktiež záver platiteľa, že z postupu správcu dane možno vyvodzovať úmysel neúčelne predlžovať daňovú kontrolu bez akejkoľvek relevancie, je bezpredmetný a neodôvodnený. Platiteľ zároveň neuviedol žiadny relevantný argument, ktorým by zdôvodňoval a konkretizoval účel správcu dane spočívajúci v údajnom umelom predlžovaní lehoty a dĺžky trvania daňovej kontroly.

66. Zároveň uviedol, že nežiadal opakovane rovnaké informácie, ktoré už boli zo strany spoločnosti O2 poskytnuté v rámci medzinárodnej výmeny informácií vo vzťahu k daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Správca dane vykonával daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2014, február 2014, marec 2014, apríl 2014, jún 2014, júl 2014, september 2014, október 2014, november 2014, december 2014 a žiadal doklady za obdobia, v ktorých prebiehala daňová kontrola. Správca dane doklady predložené ku kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2015 správca dane použil v danom kontrolovanom období.

67. Správca dane zaslal dňa 09.02.2017 žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 109989/2017 a dňa 16.05.2017 zaslal urgenciu č. 584973/2017 k žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Táto informácia je platiteľovi známa, nakoľko sám si poznačil splnomocneného zástupcu platiteľa, že správca dane čakal bez urgencie na odpoveď 5 mesiacov je neopodstatnená, nakoľko správca dane zaslal urgenciu č. 584973/2017 dňa 16.05.2017 žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Zároveň odvolací orgán konštatuje, že žiadaný orgán poskytuje informácie, tak rýchlo, ako je to len možné a je dôležité pripomenúť, že v danom prípade išlo, ako sám platiteľ uvádza, o vysoko odbornú problematiku a o predloženie dokladov preukazujúcich dodanie služieb za desať kontrolovaných zdaňovacích období.

68. Sťažovateľ uviedol, že uvedené žiadosti o výmenu daňových informácií správca dane zaslal z dôvodu preverenia reálnosti uskutočnenia prevádzky, keďže správcovi dane z kontrolných zistení vplynuli dôvodné pochybnosti o reálnosti deklarovanej prevádzky a oprávnenosti odpočítania dane

uplatnenom na základe faktúry prijatej od dodávateľa DH Telecom, s. r. o. Realnosť služby medzinárodného tranzitu, ktorá mala byť v rade poskytnutá, správca dane posudzoval v kontexte jej účelu, ktorým má byť prenesenie dát z volania uskutočneného medzi volajúcim účastníkom A a volaným účastníkom B.

69. Skutočnosť, že postup správcu dane pri prerušení daňovej kontroly bol správny uviedol aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku 8SŽf/33/2014 z 17.12.2015 „Vo vzťahu k odkazu na čl. 8 nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorým sa zrušuje nariadenie EHS č. 218/92, najvyšší súd poukazuje, že tam upravená lehota sa vzťahu na medzinárodnú výmenu informácií, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácií je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú, ktorý postu bol zvolaný aj v prejednávanej veci, a teda daňová kontrola bola vykonaná v rámci zákonnej lehoty, čo v konečnom dôsledku v podanom odvolaní nepoprel ani samotný žalobca.“

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

70. Ku kasačnej sťažnosti sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 12.02.2021, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol, nakoľko nie je dôvodná.

IV.

Konanie na kasačnom súde

71. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 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 (§ 137 ods. 2 a 3 SSP). Najvyšší súd rozhodol pomerom hlasov 2:1.

72. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu a rozhodnutí správnych orgánov v inštančnom postupe, konštatuje, že predmetom daňovej kontroly správnych orgánov a rozhodovania správnych orgánov bolo posudzovanie a vyhodnotenie obsahu faktúr žalobcu za nákup - prijatie telekomunikačných služieb od spoločnosti DH Telecom s. r. o., Bratislava, IČO: 35978554 (ďalej aj „DH Telecom s. r. o.“) - dodávateľ žalobcu, dodávateľské faktúry žalobcu č. faktúry FV 1400009 zo dňa 03.02.2014, FV 1400023 z 03.03.2014, ďalej FV 1400037 zo dňa 03.04.2014, FV 1400052 z 02.05.2014, FV 1400085 zo dňa 01.07.2014, FV 1400104 zo dňa 01.08.2014, FV 1400133 zo dňa 01.10.2014, FV 1400150 zo dňa 03.11.2014, FV 1400167 zo dňa 01.12.2014, FV 150-01/13 zo dňa 05.01.2015, týkajúce sa dodania plnenia v mesiacoch január až apríl, jún, júl a september až december 2014 (ďalej aj „posudzované faktúry“, „dodávateľské faktúry žalobcu“, „faktúry a faktúra“), ktorými žalobca deklaroval v príslušnom zdaňovacom období nákup (prijatie) telekomunikačných služieb od spoločnosti DH Telecom s. r. o.

73. Z dodávateľských faktúr od spoločnosti DH Telecom s. r. o. si žalobca (ďalej aj ako „platiteľ“) uplatnil právo na odpočet DPH, ktoré zahrnul do daňového priznania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1-4, 6, 7, 9-12/2014 (ďalej aj „zdaňovacie obdobie“) ako vyplýva z rozhodnutí prvostupňových správnych orgánov a rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu pred správnym súdom a ich dôvodov, keď správca dane neuznal v daňovom priznaní žalobcom uplatnení odpočet DPH z posudzovaných faktúr (z dodávateľských faktúr), v dôsledku čoho správca dane znížil žalobcovi odpočítanie dane za príslušné zdaňovacie obdobie, keď, na základe vykonaného

dokazovania správca dane a žalovaný dospel k záveru, že zo strany žalobcu neboli splnené zákonné podmienky na odpočet DPH v skúmanom zdaňovacom období, keď podľa výsledkov dokazovania a právneho názoru správca dane žalobca nepreukázal, že dodávateľovi žalobcu - DH Telecom s. r. o., pri deklarovanej telekomunikačných službách, účtovaných v posudzovaných faktúrach (pre platiteľa - žalobcu), nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 zákona o DPH a tým nevzniklo ani platiteľovi - žalobcovi právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vo výške uvedenej v dodávateľských faktúrach, čím žalobca podľa správnych orgánov porušil ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil odpočet DPH podľa jednotlivých faktúr v príslušnom zdaňovacom období.

74. Podľa dôvodov rozhodnutí žalovaného a prvostupňových správnych rozhodnutí, žalobca ako platiteľ nepreukázal dôkazmi, že vo faktúrach, deklarovaná telekomunikačná prevádzka - služba, v príslušnom zdaňovacom období, bola reálne prijatá a realizovaná tak ako je uvedené v obsahu posudzovaných faktúr a následne bola táto telekomunikačná prevádzka - tieto služby, odovzdané ďalším subjektom, keď podľa správnych orgánov vykonaným dokazovaním tieto skutočnosti, deklarované v posudzovaných faktúrach, preukázané neboli. Správca dane konštatoval, že napriek výzve, žalobca v daňovom konaní nepredložil jediný relevantný dôkaz o realizácii dodávateľskými faktúrami deklarovaneho plnenia, ktorým je CDR - záznam o uskutočnení tranzitu komunikačnej prevádzky (ďalej len „CDR“) v skúmanom období, ktorým, podľa správca dane, bol žalobca spôsobilý preukázať, že posudzovanými faktúrami deklarovaneho plneniu - tranzitu telekomunikačných služieb v skúmanom období, v rámci posudzovaného reťazca, v súlade s obsahom posudzovaných dodávateľských faktúr, aj reálne došlo.

75. Podľa správca dane žalobca nepreukázal realnosť poskytnutého plnenia v súlade s údajmi na dodávateľských faktúrach žalobcu, ktoré ako dôkaz predložil v daňovom konaní spolu s prílohami, ktoré obsahovali výpis volaní, ako aj s predložením zmluvy o prepojení uzavretej podľa § 27 zákona č. 351/2011 Z. z. s DH Telecom s. r. o. dňa 01.05.2012.

76. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, dôvodmi rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí prvostupňových správnych orgánov konštatuje, že správne orgány vykonali rozsiahle dokazovanie k prevereniu žalobcom deklarovaneho obchodu, aj spolu s preverením obchodných transakcií (tranzit telekomunikačných služieb) pred a po dodaní služieb žalobcovi dodávateľskými faktúrami DH Telecom s. r. o. Podľa kasačného súdu zistené skutočnosti správne orgány podrobne v rozhodnutiach vydaných v inštančnom postupe uviedli. Najmä prvostupňové správne orgány v rozhodnutiach, ktoré predchádzali vydaniu preskúmaných rozhodnutí žalovaného, podrobne, rozsiahlo uviedli skutkové zistenia, ako aj konštatujú (aj v preskúmaných rozhodnutiach žalovaný konštatuje) konkrétne pochybnosti o realnosti (posudzovanými faktúrami) deklarovaneho plnenia, ktoré opierajú o konkrétne skutkové zistenia uvedené v dôvodoch prvostupňových rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného, týkajúce sa preverovania realnosti posudzovanými faktúrami deklarovaneho obchodu aj v skúmaní obchodného reťazca nadväzujúcich obchodných partnerov, v posudzovanej transakcii tranzitu telekomunikačných služieb.

77. Po oboznámení sa s obsahom prvostupňových správnych rozhodnutí, rozhodnutí žalovaného a obsahu celého administratívneho spisu, sa kasačný súd stotožnil s názorom správnych orgánov, že na základe nimi vykonaneho dokazovania ako aj dôkazov predložených v konaní žalobcom a zistených skutočností z iných daňových kontrol iných subjektov, ktoré podrobne uvádzajú správne orgány v dôvodoch rozhodnutia a sú obsahom administratívneho spisu, nebolo bezpochyby preukázané tvrdenie žalobcu, že k poskytnutiu telekomunikačných služieb, tak ako ich deklaroval žalobca, v súlade s obsahom posudzovaných faktúr aj došlo. Za zistenej skutkovej situácie by zabezpečenie CDR záznamov ako dôkazu (ktoré by podľa žalovaného, správnych orgánov, správneho a aj kasačného súdu), bezpochyby boli relevantným dôkazom, ktorým mohol žalobca preukázať uskutočnenie deklarovaneho tranzitu medzinárodnej telekomunikačnej prevádzky. Žalobca, tak ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a v súdnom prieskume, sa bránil existenciou zákonných obmedzení (§ 63 ods. 7 zákona č. 351/2011 Z. z., § 26 ods. 9 daňového poriadku), pre ktoré nedošlo z jeho strany k predloženiu žiadaných CDR záznamov, nedošlo k predloženiu tohto dôkazného prostriedku.

78. Kasačný súd konštatuje, že v administratívnom konaní (po tom čo sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu), nebolo preukázané, že žalobca vykonal všetky zákonné kroky k tomu (nepreukázal plnú súčinnosť), aby tento dôkaz - CDR záznamy mohol, v súlade so zákonným postupom, predložiť a bol spôsobilý týmto dôkazom preukázať relevantnosť posudzovaného plnenia. Žalobca musel mať počas správneho konania vedomosť, že správca dane by takýto dôkaz hodnotil ako relevantný, čo vyplýva z obsahov preskúmaných rozhodnutí žalovaného a prvostupňových správnych orgánov, v zistenej skutkovej situácii žalobcu. Prístup žalobcu v konaní bol odlišný a nezdôvodnený s postupom žalobcu v iných konaniach, týkajúcich sa iných daňových kontrol, ku ktorým sám žalobca takéto dôkazy - CDR predkladal (DPH za apríl 2015), preto nie je zrejmé, prečo „zákonná nemožnosť“ predložiť tento dôkaz, v prípade skúmania DPH za iné zdaňovacie obdobie na strane žalobcu nebola a „nemožnosťou“ predloženia CDR sa nebránil v tomto inom konaní (DPH za 4/2015), čo vyplýva z obsahu prvostupňového rozhodnutia, keď tieto skutočnosti žalobca v žalobe nespochybnil (bod 46, 48 žaloby).

79. V podaní z 12.02.2021 žalobca uviedol, že po podaní predmetnej kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ v odvolacom konaní, v rozhodnutí č. 102277767/2019 z 02.10.2019, vo vzťahu k Úradu pre vybrané hospodárske subjekty vyjadroval ku skutočnostiam a záverom zisteným správcovi dane za obdobie apríl 2015 a dospel k záverom, na základe ktorých uvedené rozhodnutie správcovi dane č. 102277767/2019 z 02.10.2019 za obdobie apríl 2015 zrušil rozhodnutím č. 100725309/2020 z 27.03.2020, ktoré žalobca predložil kasačnému súdu spolu s podaním z 12.02.2021.

80. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa oboznámil s obsahom rozhodnutia žalovaného č. 100725309/2020 z 27.03.2020 (týkajúce sa zdaňovacieho obdobia 4/2015). I keď žalovaný v tomto rozhodnutí na strane 10 sponchýbňuje, že by žalobca v prípade kontroly za 4/2015 predložil CDR záznamy, skutočnosť či tak tomu bolo alebo nie, nie je v rozpore so záverom kasačného súdu, vyjadreného v predchádzajúcich a následných bodoch zdôvodnenia tohto rozsudku, keď kasačný súd preskúmal zákonnosť napádaných rozhodnutí žalovaného a s nimi konfrontoval obsah predloženého administratívneho spisu, nie administratívneho spisu týkajúceho sa rozhodovania žalovaného zo 27.03.2020 (DPH apríl 2015).

81. Kasačný súd konštatuje, že žalobca v správnom konaní neuviedol a neoznačil relevantné skutočnosti, ktoré by preukazovali, že vykonal všetky zákonné postupy na to, aby mohol správcovi dane tento dôkazný prostriedok (CDR) predložiť a že sa mu to „nepodarilo“ z dôvodov nezávislých na vôli žalobcu a nemohol ich predložiť zo zákonných dôvodov.

82. Kasačný súd sa stotožnil s názorom správnych orgánov, že CDR záznamy boli relevantným dôkazom pre posúdenie veci, bez ohľadu na dôkazy vykonané správcovi dane a preverovanie realizácie medzinárodnej telekomunikačnej prevádzky, ktorá predchádzala alebo nadväzovala v príslušnom rade dodaní, ktoré bolo predmetom posudzovaných faktúr. Podľa kasačného súdu práve záznam CDR sa týkal výlučne prevádzky žalobcu a evidovaný záznam CDR zaznamenávajúci prepojenie hovorov je relevantným podkladom pre fakturáciu, ktorá bola predmetom skúmania. Potom hodnotenie dôkaznej situácie žalobcu daňovými orgánmi, keď neboli predložené žiadané CDR záznamy, ktorými pri poskytovaní telekomunikačných služieb (ktoré boli predmetom dodávateľských faktúr) musí žalobca disponovať a nebola preukázaná plná súčinnosť, pre naplnenie realizácie postupu žalobcu predložiť CDR záznamy, v súlade so zákonným postupom, je správne.

83. Žalobca v konaní závery správnych orgánov, že mal žiadané CDR záznamy a disponoval nimi (týkajúce sa výlučne posudzovaných faktúr), nespochybnil, pokiaľ sa tranzit, podľa deklarovaného plnenia žalobcu, dodávateľskými faktúrami medzi O2, Orange, DH Telecom s. r. o. aj reálne uskutočnil.

84. Kasačný súd konštatuje, že daňová kontrola, ktorá predchádzala vydaniu prvostupňových rozhodnutí správnych orgánov začala 27.05.2016, skončila 06.06.2018. K jej prerušeniu došlo v čase od 17.02.2017 do 07.03.2018. Je treba súhlasiť s názorom správneho súdu, že v rozhodnutí o prerušení

daňovej kontroly nie sú špecifikované žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ani ich obsah, ani konkrétne dôvody prerušenia daňovej kontroly nie sú obsahom tohto rozhodnutia, ktoré príslušný správny orgán o prerušení daňovej kontroly vydal dňa 17.02.2017, pod č. 100319193/2017.

85. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu zistil, že počas daňovej kontroly boli podané dve žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, datované 09.02.2017, pod č. 126357/2017 vo vzťahu DIAL Telecom, ktorá žiadosť bola urgovaná 30.05.2017, odpoveď na ňu prišla 21.07.2017, žiadosť zo strany správnych orgánov o doplnenie údajov, ktoré už žiadali správne orgány, tzv. reklamácia zo 07.08.2017 a odpoveď na túto reklamáciu bola doručená 20.09.2017.

86. Z administratívneho spisu vyplýva, že bola podaná aj žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií pod č. 109989/2017, datovaná 09.02.2017, vo vzťahu k O2 CZ, ktorá bola urgovaná 16.05.2017, odpoveď na ňu prišla 12.07.2017, následne správca dane reklamoval túto žiadosť, žiadal o doposlanie ďalších, už žiadaných informácií, a to reklamácia zo dňa 19.10.2017. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by táto reklamácia, resp. odpoveď na túto reklamáciu bola, vo vzťahu k medzinárodnej výmene informácií a zahraničnému partnerovi, urgovaná, odpoveď prišla prostredníctvom elektronickej pošty zo dňa 06.03.2018.

87. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi v zmysle 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 má poskytnúť 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).

88. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň dodáva, 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.

89. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej 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.

90. Údaje týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly (MVI) jednoznačne vyplývajú z obsahu administratívneho spisu. V súlade so spôsobom vykonania medzinárodnej výmeny informácií bolo potrebné časové hľadisko a postup príslušných správnych orgánov hodnotiť v kontexte či postup, v prípade oboch žiadostí, bol v súlade so zákonom, či došlo k prerušeniu daňovej kontroly v súlade so zákonom, resp. k prerušeniu malo dôjsť na kratší čas vzhľadom na zistenia týkajúce sa realizácie MVI, vyplývajúce z administratívneho spisu.

91. Krajský súd síce v rozhodnutí poukázal, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly neobsahuje dôvody jej prerušenia, identifikáciu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií alebo ich obsah, čo i len čiastočný, avšak skutočnosti týkajúce sa medzinárodnej výmeny informácií, spôsob získavania podkladov z medzinárodnej výmeny informácií a časové hľadisko ich získavania sú zrejmé a vyplývali pre správny súd z obsahu administratívneho spisu.

92. Z obsahu administratívneho spisu, tak ako zistil tieto skutočnosti kasačný súd, bol spôsobilý ich zistiť aj správny súd.

93. Podstatou veci bolo posúdiť podľa kasačného súdu či k prerušeniu daňovej kontroly - na viac ako jeden rok došlo v súlade so zákonom, v akom (časovom) rozsahu bola, v súlade so zákonom, kontrola prerušená.

94. Podľa kasačného súdu bol krajský súd povinný vyhodnotiť skutočnosti vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, keď nepostačovalo zo strany správneho súdu hodnotiť v tomto smere len obsah rozhodnutí žalovaného, jeho dôvody, ktoré čiastočne konštatovali prerušenie daňovej kontroly a dôvody prerušenia, i keď nie vyčerpávajúco a úplne, avšak podľa kasačného súdu správny súd z obsahu administratívneho spisu bol kompetentný a spôsobilý jednoznačne vyhodnotiť či dĺžka daňovej kontroly a tým aj dĺžka jej prerušenia, bola vykonaná v súlade so zákonom. Preto zrušenie rozhodnutí žalovaného pre nez dôvodnenie prerušenia daňovej kontroly, v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly (poukazujúc na bod 114 rozsudku krajského súdu) považuje kasačný súd za nesprávny, vykazujúci znaky formalizmu.

95. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu platí, že interpretácia, ktorá je v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti (napr. prehnaný právny formalizmus), znamená porušenie základných práv (viď napr. nález ústavného súdu č. k I.ÚS 118/2013-32). Ústavný súd pod prehnaným právnym formalizmom rozumie takú interpretáciu, pri ktorej striktné trvanie na formálnych stránkach práva neplní žiadnu rozumnú funkciu, ale naopak, popiera samotný zmysel právnej úpravy (viď napr. uznesenie ústavného súdu č. k. IV.ÚS 19/2012-13). Navyše, ústavný súd netoleruje formalistický postup, ktorý používa sofistikované odôvodňovanie na presadenie zrejmej nespravodlivosti (viď napr. uznesenie ústavného súdu č. k. II.ÚS 176/2011-14 alebo sp. zn. II.ÚS 243/07). Podľa ústavného súdu pri výklade a aplikácii právnych predpisov a zásad nemožno opomíňať ich účel a zmysel, ktorý nie je vyjadrený len v slovách a vetách toho ktorého zákonného predpisu, ale v základných princípoch právneho štátu (viď napr. nález ústavného súdu sp. zn. I.ÚS 306/2010, resp. č. k. I.ÚS 118/2013-32).

96. Ústavný súd pri výklade čl. 46 ods. 1 ústavy uviedol: „...orgánom verejnej moci a predovšetkým všeobecným súdom nemožno tolerovať pri interpretácii zákonných ustanovení prílišný formalistický postup, ktorý vedie k zjavnej nespravodlivosti. Všeobecný súd nie je absolútne viazaný doslovným znením zákona, ale môže a musí sa od neho odchýliť, pokiaľ to vyžaduje účel zákona, história jeho vzniku, systematická súvislosť alebo niektorý z ústavnoprávnych princíпов. Pri výklade a aplikácii právnych predpisov teda nemožno opomíňať ich účel a zmysel, ktorý nie je vyjadrený len v slovách a vetách toho-ktorého zákonného predpisu, ale i v základných princípoch právneho štátu.“ (I.ÚS 87/2014)

97. Preto v tomto smere bolo a bude povinnosťou správneho súdu zistenia vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu týkajúce sa skúmania zákonnosti dĺžky daňovej kontroly v súvislosti s jej prerušením (časový rozsah prerušenia) vyhodnotiť, keď administratívny spis obsahuje všetky skutočnosti, (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ich urgencií, odpovedí, reklamácie), tak aby správny súd vyhodnotil či prerušenie daňovej kontroly, a teda aj celková dĺžka daňovej kontroly, bola zákonná.

98. Kasačný súd ďalej konštatuje, že správne orgány vykonali rozsiahle dokazovanie, ktoré premietli do podrobných dôvodov prvostupňových ako aj druhostupňových rozhodnutí, a dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií neboli jedinými dôkazmi, ani nosnými dôkazmi, pre rozhodovanie správnych orgánov.

99. Najvyšší súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu sa nestotožňuje s tvrdeniami krajského súdu v bode 106 rozsudku (druhý odsek) ani závermi v bodoch 107, 108, ako aj na ne nadväzujúcich bodoch rozsudku (aj bod 116).

100. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu a dôvodmi rozhodnutí správnych orgánov

vydaných v inštančnom postupe kasačný súd konštatuje, že správne orgány prioritne skúmali posudzované faktúry a reálnosť v nich deklarovaného plnenia v súlade s ich obsahom a v rámci vykonaného dokazovania, podľa kasačného súdu, logicky a správne skúmali aj služby nadväzujúce na posudzované plnenia, služby iných subjektov nadväzujúce na posudzované služby a plnenia, pred a po poskytnutí „skúmanej“ služby, deklarovanej posudzovanými faktúrami. Tento postup daňových orgánov je v súlade so zásadou daňových orgánov riadne zistiť skutkový stav (§ 63 ods. 2 daňového poriadku), o to viac, keď daňový subjekt - žalobca nie vyčerpávajúco produkoval dôkazy na preukazovanie svojich tvrdení o reálnosti plnenia deklarovanými faktúrami, keď zo strany správneho orgánu, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, sa nepodarilo zabezpečiť CDR záznamy aj iných subjektov v reťazci (O2 CZ).

101. Pokiaľ by žalobca CDR záznamy (žiadané zo strany daňových orgánov) predložil alebo preukázal, že bol maximálne súčinný, aby v súlade so zákonom tento dôkaz sa mohol dostať do sféry pôsobenia a hodnotenia daňových orgánov, jednoznačne by nimi preukázal reálnosť deklarovaného plnenia, v súlade s obsahom faktúr, a to bez ohľadu na ďalšie skutkové zistenia týkajúce sa dôkazov vykonaných v súvislosti s preverovaním iných obchodných spoločností, ktoré boli súčasťou tranzitu telekomunikačných služieb alebo by preukázal, že nepredloženie CDR záznamom žalobcom sa udialo mimo vôle a prejavu maximálnej súčinnosti žalobcu a nepredloženie CDR záznamov by, v tomto prípade, nemohlo byť hodnotené na ťarchu žalobcu a považované za neunesenie dôkazného bremena žalobcu.

102. Záver krajského súdu o skúmaní podmienok deklarovaného plnenia v obchodnom reťazci, v súvislosti s existenciou prípadného tzv. podvodného konania, podľa kasačného súdu nie je možné hodnotiť ako nosné a jediné východisko pri posudzovaní zákonnosti uplatneného odpočtu DPH zo strany žalobcu, vo vzťahu k (dodávateľským) posudzovaným faktúram, preto sa kasačný súd nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že správne orgány nezistovali dostatočne skutočnosti potrebné pre riadne zistenie skutkového stavu veci a vydanie zákonného rozhodnutia v tomto smere.

103. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t. j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

104. Právnym posúdením veci sa rozumie analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku.

105. Krajský súd nesprávne právne vec posúdil a boli splnené podmienky podľa § 440 písm. g/ SSP na zrušenie rozsudku krajského súdu, keď kasačný súd sa so závermi v bodoch 111, 113, 114, 115 ohľadom dĺžky daňovej kontroly nestotožnil a má za to, že správny súd bol povinný hodnotiť v dôvodoch rozsudku (v konfrontácii s obsahom administratívneho spisu) dĺžku daňovej kontroly a jej zákonnosť.

106. Nesprávne právne posúdenie zo strany krajského súdu kasačný súd vzhliadol aj v prípade zrušenia rozhodnutí žalovaného z dôvodu § 191 ods. 1 písm. c/ SSP, pre nesprávne právne posúdenie veci, keď správny súd hodnotil nepredloženie CDR, hodnotil dôkaznú situáciu žalobcu, na základe ktorej správne orgány rozhodovali, odlišne od názoru kasačného súdu.

107. Z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP zrušil kasačný súd rozsudok krajského súdu, keď nesúhlasil s názorom krajského súdu, ktorý poukazoval na nutnosť hodnotenia a preukázania podvodného konania žalobcu. S právnym názorom v bodoch 105 a 109 rozsudku krajského súdu sa najvyšší súd nestotožnil.

108. Z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ SSP kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP, keď vyhovel kasačnej žiadosti žalovaného a vec vrátil správne súdu na nové konanie a rozhodnutie.

109. Vyslovenými právnymi názormi je správny súd viazaný (§ 469 SSP). V novom rozhodnutí rozhodne správny súd aj o náhrade trov kasačného konania s poukazom na § 467 ods. 3 SSP.

110. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 2:1.

Poučenie:

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