

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/13/2019
Identifikačné číslo spisu: 3018200016
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200016.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD, v právnej veci žalobcu: ArchiCon, s.r.o., so sídlom I. Olbrachta 900/6, Trenčín, IČO: 44 948 620, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102339886/2017 zo dňa 8. novembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2018-211 zo dňa 4. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2018-211 zo dňa 4. decembra 2018 z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. d/, písm. e/ a písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102339886/2017 zo dňa 8. novembra 2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101499850/2017 zo dňa 7. júla 2017, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 17 778,67 eura, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 17 782,15 eura na sumu 3,48 eura na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na skutočnosť, že sporným v prejednávanej veci je uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty žalobcom v zdaňovacom období november 2012 a žalobca uplatnil odpočet DPH z faktúr od tých istých dodávateľských

spoločností za dodanie toho istého tovaru - kryštálového cukru a dodávky plynu a elektrickej energie, ako tomu bolo v zdaňovacom období január 2013, ktoré zdaňovacie obdobie bolo už predmetom súdneho konania, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp.zn. 1Sžfk/4/2016 zo dňa 9. októbra 2018 zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 11S/71/2015 zo dňa 24. mája 2016 tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

3. Krajský súd zároveň uviedol, že rovnako bolo už predmetom súdneho konania aj zdaňovacie obdobie december 2012, v ktorom bol obdobne ako v prejednávanej veci sporným uplatnený odpočet DPH žalobcom za dodanie kryštálového cukru od spoločnosti Nettix s.r.o. Krajský súd v Trenčíne v danej veci rozhodol rozsudkom č.k. 13S/41/2015-182 zo dňa 21. decembra 2016 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom v danom prípade nedošlo k podaniu kasačnej sťažnosti.

4. Krajský súd po preskúmaní vyššie špecifikovaných rozhodnutí Krajského súdu v Trenčíne a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konštatoval, že žalobné námietky žalobcu uplatnené v daných konaniach sa v prevažnej miere zhodujú s tými, ktoré žalobca uplatnil v prejednávanej veci.

5. Ako dôvodnú vyhodnotil krajský súd predovšetkým námietku žalobcu týkajúcu sa porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom v tejto súvislosti poukázal na právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/4/2016 zo dňa 9. októbra 2018 (vydanom vo veci tých istých účastníkov konania, kedy išlo o totožné skutkové okolnosti, pričom rozdiel bol iba v zdaňovacom období, v ktorom bola vykonaná daňová kontrola), ktorý je podľa názoru krajského súdu aplikovateľný aj v danej veci a v zmysle ktorého „V prejednávanej veci správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a neoznámil žalobcovi, ktoré z predložených dokladov alebo údaje v nich uvedené považuje za pochybné z hľadiska ich správnosti, pravdivosti alebo úplnosti a z akých dôvodov. Nevyzval ho, aby riadne preukázal pravdivosť pochybných údajov, chýbajúce údaje doplnil, či nejasnosti vysvetlil. Správca dane síce priebežne oboznamoval žalobcu s výsledkami vlastných šetrení a bez bližšej špecifikácie ho vyzýval na predloženie dôkazov, avšak žalobcom predložené dôkazy dostatočne nevyhodnotil a navrhnuté dôkazy nevykonal, pričom svoju pozornosť sústredil predovšetkým na subjekty, ktoré predchádzali žalobcovi v obchodnom reťazci s kryštálovým cukrom. resp. na žalobcom deklarovaného odberateľa tejto komodity v Českej republike“.

6. Krajský súd v predmetnom kontexte uviedol, že v prejednávanej veci bol postup daňových orgánov pri výkone daňovej kontroly a vyrubovanom konaní totožný, kedy správca dane síce listom zo dňa 7. mája 2014 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly a vyzval ho v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam, avšak z obsahu uvedeného listu dostatočne jasne nevyplývalo, či a aké pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom správca dane má, a teda žalobca nedostal jednoznačnú informáciu o tom, aké skutočnosti považuje správca dane za pochybné a ako môže tieto pochybnosti vyvrátiť.

7. Podľa názoru krajského súdu z predmetného listu nevyplývajú žiadne pochybnosti ohľadom dodania tovaru - kryštálového cukru žalobcovi jeho dodávateľom- spoločnosťou Nettix s.r.o., keďže táto dodávateľská spoločnosť potvrdila dodanie tovaru, vystavenie faktúr, faktúry mala riadne zaevidované v účtovníctve a zároveň priznala daň. Ostatné sporné skutočnosti sa týkali predchádzajúcich subjektov v obchodnom reťazci s kryštálovým cukrom, pričom správca dane sa nezaoberal vedomosťou žalobcu o podvodnom či zneužívajúcom konaní týchto subjektov.

8. Ako dôvodné vyhodnotil krajský súd taktiež námietky žalobcu, týkajúce sa nedostatkov pri zisťovaní skutkového stavu a nesprávneho výkladu rozloženia dôkazného bremena, pričom v rámci odôvodnenia opätovne odkázal na vybrané relevantné časti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/4/2016 zo dňa 9. októbra 2018, obsiahnuté v bodoch 24. až 29., v ktorých bolo konštatované: „Pokiaľ ide o odvolacie námietky týkajúce sa nedostatkov pri zisťovaní skutkového stavu a rozloženia

dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, Najvyšší súd pripomína, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) primárne 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), ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009). Nakoľko daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zodpovedá aj za preukázanie skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane, je nutné, aby správca dane dostatočne konkrétne špecifikoval, čo považuje na základe dokladov predložených v rámci daňovej kontroly za pochybné či nepreukázané a z čoho tieto pochybnosti odvíja, aby daňový subjekt vedel, aké okolnosti či skutočnosti má na vyvrátenie týchto pochybností doložiť. Inak totiž nemôže obstať záver daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena na strane kontrolovaného daňového subjektu. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca predložil v rámci daňovej kontroly správcovi dane doklady preukazujúce zmluvný vzťah s dodávateľom, ďalej doklady o prijatí dodávok kryštálového cukru i o úhrade faktúr, ktoré dodávateľ eviduje vo svojom účtovníctve a uviedol ich v príslušnom daňovom priznaní. Žalobca tiež predložil dôkazy o uskladnení a preprave tovaru, ktorú mal zabezpečiť a aj uhradiť žalobcov dodávateľ. Navrhol ako svedkov vypočuť konateľov a zamestnankyňu dodávateľa, ako aj vedúcu logistiky spoločnosti ČSAD Invest Logistics, s. r. o., ktorá mala potvrdiť príjem tovaru od dodávateľa Nettix, s. r. o. do uskladnenia a nasledovný výdaj tovaru žalobcovi. Ide o dôkazné návrhy, ktorými chcel žalobca preukázať reálne uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov s dodávateľom, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr. Správca dane ani žalovaný však žalobcom predložené dôkazy nevyhodnotili, konštatujúc, že predloženie formálnych dokladov pre priznanie odpočítania dane nestačí. Nevykonali ani navrhované dôkazy, avšak bez toho, aby poskytli zrozumiteľné zdôvodnenie tohto postupu. Napriek tomu sú závery správcu dane i dôvody rozhodnutia žalovaného pre nepriznanie odpočítania dane z posudzovaných obchodov postavené na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných transakcií s kryštálovým cukrom. Daňové orgány pritom zjavne vychádzali zo zistení o nezrovnalostiach týkajúcich sa predchádzajúcich subjektov v reťazci obchodov s touto komoditou, pričom dospeli k záveru, že ide o fiktívne plnenia, ktoré sa v skutočnosti neudiali tak, ako boli deklarované na predložených faktúrach. Daňové orgány sa teda v podstate odmietli zaoberať dôkaznými návrhmi žalobcu, ktorými chcel preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a zároveň konštatovali, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaroval. Najvyšší súd považuje takýto ich postup, s ktorým sa stotožnil i krajský súd za neprípustný“.

9. Vo vzťahu k žalobcom namietanému nedodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly krajský súd uviedol, že predmetnú námietku považuje za nedôvodnú. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na skutočnosť, že rozhodnutím zo dňa 9. mája 2013 správca dane prerušil daňovú kontrolu odo dňa 13. mája 2013 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti podľa osobitného predpisu, t.j. z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 9301402/5/17101441/Bed do Českej republiky. Keďže žalobca v daňovom konaní deklaroval, že tovar, z dodania ktorého si uplatnil odpočítanie dane, následne dodal svojmu odberateľovi - spoločnosti KUPIOS, s.r.o., Česká republika, správca dane dôvodne žiadal preverenie tejto skutočnosti.

10. Naproti tomu, krajský súd konštatoval porušenie práv žalobcu, ku ktorému malo dôjsť postupom správcu dane po vyjadrení sa žalobcu k protokolu, kedy pristúpil k vydaniu prvostupňového rozhodnutia takmer tri roky po ukončení daňovej kontroly, pričom v tomto čase nevykonával žiadne dokazovanie.

Uvedeným postupom došlo k porušeniu základnej zásady daňového konania zakotvanej v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, a to zásady rýchlosti konania, v zmysle ktorej bol správca dane povinný konať bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, avšak v danom prípade po ukončení daňovej kontroly a následnom vyjadrení sa žalobcu k protokolu, t.j. vo vyrubovacom konaní, správca dane svojou nečinnosťou porušil práva žalobcu.

11. Ako dôvodnú vyhodnotil krajský súd taktiež námietku žalobcu týkajúcu sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane oprávnene nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované na faktúrach od spoločnosti Nettix s.r.o., z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH. Žalovaný poukázal na obchodný reťazec, ktorý správca dane vyhodnotil ako účelový, s cieľom uplatniť si právo na odpočítanie dane a nárokovať si vzniknutý nadmerný odpočet. Ďalej poukázal na subdodávateľské spoločnosti a skutočnosť, že žiaden z účastníkov deklarovanej obchodnej transakcie nepredložil vierohodné dôkazy, preukazujúce postupnosť prepravy deklarovaného tovaru v zistenom obchodnom reťazci. Žalovaný upriamil pozornosť na pochybnosti pri preprave tovaru v subdodávateľských spoločnostiach a dodávateľovi žalobcu, na základe čoho dospel k záveru, že faktúry nie sú odrazom skutočného plnenia a teda ide o fiktívne obchody. Krajský súd v tejto súvislosti zdôraznil, že v obdobných prípadoch je v zmysle ustálenej judikatúry potrebné, aby zamietnutiu práva na odpočet DPH predchádzalo zistenie, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnej transakcii predstavujúcej daňový podvod, či zneužitie práva na odpočet DPH, konštatujúc, že uvedenou skutočnosťou sa však daňové orgány v prejednávanej veci vôbec nezaoberali.

2.

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalovaný (ďalej aj kasačný sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/5/2018-211 zo dňa 4. decembra 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

13. Žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že sa nestotožňuje so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku, pretože rozhodnutie správcu dane č. 101499850/2017 zo dňa 7. júla 2017 považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré špecifikoval v rozhodnutí preskúmanom krajským súdom na základe podanej správnej žaloby, ako aj vo svojich stanoviskách, doručených krajskému súdu.

14. V súvislosti so závermi krajského súdu uvedenými v bode 14. odôvodnenia napadnutého rozsudku, týkajúcimi sa nedostatkov pri zisťovaní skutkového stavu a rozloženia dôkazného bremena, žalovaný poukázal na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane č. 101499850/2017 zo dňa 7. júla 2017 (bod 19. a nasl.), ktorý v ňom podľa názoru žalovaného podrobne vyhodnotil predložené dôkazy a taktiež odôvodnil nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov. Z uvedeného dôvodu nie je podľa žalovaného možné v tejto časti na danú vec aplikovať závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/4/2016.

15. Žalovaný naďalej trval na tom, že správca dane postupoval v konaní v zmysle ustanovenia § 68 ods. 1, ods. 3 Daňového poriadku, keď dohodol a následne určil so žalobcom deň prerokovania pripomienok (Dohodnutie termínu prerokovania pripomienok a dôkazov č. 100496413/2017 zo dňa 20. marca 2017 a Určenie termínu prerokovania pripomienok a dôkazov č. 101185823/2017 zo dňa 2. mája 2017), ktoré boli prerokované dňa 28. júna 2017, kedy bola spísaná aj posledná zápisnica v zmysle ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

16. V uvedenej súvislosti žalovaný zároveň poukázal na znenie ustanovenia § 66 Daňového poriadku, v zmysle ktorého, ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní je v tomto konaní nečinný a nerozhodne ani v lehotách ustanovených v § 65 ods. 1 a ods. 2 a nápravu nemožno dosiahnuť inak a povaha veci to nevyklučuje, je príslušný vo veci rozhodnúť druhostupňový orgán. Z predloženého spisového materiálu nevyplýva, že by žalobca uplatnil možnosť podať podnet na rozhodnutie druhostupňovým orgánom z dôvodu nečinnosti správcu dane.

17. Na základe uvedených skutočností, s prihliadnutím na procesný nedostatok v postupe správcu dane (konanie vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom až po výzve žalobcu), mal žalovaný za to, že tento nie je takou vadou, ktorá by mala za následok nezákonnosť ďalšieho konania správcu dane, teda aj nezákonnosť rozhodnutia ním vydaného.

18. V závere kasačnej sťažnosti žalovaný namietal nesprávnosť postupu krajského súdu, ktorý nepostupoval v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP, keď napadnutým rozsudkom síce zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, avšak opomenul uviesť spôsob, ako má žalovaný vo veci ďalej postupovať.

3.

19. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním, doručeným Krajskému súdu v Trenčíne dňa 4. marca 2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol, napadnutý rozsudok v celom rozsahu potvrdil a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy kasačného konania.

20. Žalobca v úvode svojho vyjadrenia namietal, že žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti menovite a ani číselne neoznačil žiadne sťažnostné body. V nasledujúcich častiach vyjadrenia žalobca zopakoval viaceré argumenty, ktoré tvorili obsah podanej správnej žaloby, smerujúcej k preskúmaniu rozhodnutia žalovaného. Žalobca namietal predovšetkým správnosť tvrdení žalovaného, týkajúcich sa vyhodnotenia žalobcom predložených dôkazov zo strany správcu dane.

21. Žalobca vyjadril nesúhlas taktiež s tvrdením žalovaného, obsiahnutým v kasačnej sťažnosti, podľa ktorého mal správca dane vo vyrubovacom konaní postupovať v zmysle ustanovenia § 68 ods. 1 a ods. 3 Daňového poriadku. Žalobca v tejto súvislosti argumentoval, že predmetné tvrdenie nenachádza oporu v administratívnom spise správcu dane. Z obsahu zápisníc o obidvoch uskutočnených ústnych pojednávaniach totiž vyplýva, že správca dane počas nich vôbec neumožnil prerokovanie pripomienok predložených žalobcom, čo malo byť potvrdené podpismi konateľa žalobcu a jeho splnomocneného zástupcu na konci zápisnice.

22. Žalobca sa nestotožnil ani s názorom žalovaného, podľa ktorého sa malo vzhľadom na skutočnosť, že si žalobca neuplatnil možnosť podať podnet na rozhodnutie druhostupňovým orgánom z dôvodu nečinnosti správcu dane, u postupu správcu dane, ktorý v danej veci po takmer troch rokoch od ukončenia daňovej kontroly začal konať, jednať iba o procesný nedostatok, ktorý nemal byť takou vadou konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť ďalšieho konania správcu dane, teda aj nezákonnosť rozhodnutia ním vydaného. Žalobca v uvedenom kontexte uviedol, že cieľom jeho postupu v daňovom konaní bolo dosiahnuť, aby bola vec vybavená bezodkladne a bez zbytočných prieťahov.

23. Vo vzťahu k námietke žalovaného, týkajúcej sa údajného porušenia ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zo strany krajského súdu žalobca uviedol, že popísaným procesným postupom nebolo podľa jeho názoru znemožnené účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že by došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a preto procesný postup správneho súdu nenapĺňa dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

24. Žalobca zdôraznil, že napriek skutočnosti, že ku dňu podania vydarenia bolo v šiestich sporoch o vrátenie odpočtu na DPH, ktorý si žalobca v rokoch 2012 a 2013 v skutkovo rovnakej veci uplatnil, druhostupňovým orgánom zrušených osem rozhodnutí správcu dane, ako aj krajským súdom štyri rozhodnutia žalovaného a napriek tomu, že v prospech žalobcu dvakrát rozhodol aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, správca dane ukončil doteraz iba jedno daňové konanie a vrátil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2012, a to až v novembri 2018. V ostatných piatich prípadoch opakuje správca dane neúspešné vyrubovacie konania po druhý a po prípadnom zrušení druhostupňovým orgánom, aj po tretí raz.

25. Žalobca zároveň poukázal na skutočnosť, že rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne sp. zn.

13S/27/2018-101 zo dňa 16. januára 2019 došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného (týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia december 2012), ktoré žalovaný vydal v skutkovo nezmenenej veci už druhýkrát.

26. Z vyššie uvedených dôvodov žalobca zastáva názor, že v danom prípade nie sú dané dôvody kasačnej sťažnosti, nakoľko krajský súd vec správne právne posúdil a po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu dospel k správnym skutkovým a právnym záverom, ktoré správne vyhodnotil, pričom napadnutý rozsudok zároveň náležite odôvodnil. V ostatnom rozsahu žalobca zotrval na svojich doterajších písomných a ústnych vyjadreniach, predložených, resp. prednesených v konaní pred krajským súdom

4.

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

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

30. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že Daňový úrad Trenčín začal dňa 7. februára 2013 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012 (Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9300402/5/411580/2013 zo dňa 31. januára 2013).

31. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 930140215/2258751/2014/Bed zo dňa 28. mája 2014, ktorý spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9301402/5/2258779/Bed zo dňa 28. mája 2014 doručil žalobcovi dňa 29. mája 2014.

32. Správcovi dane bolo dňa 19. júna 2014 prostredníctvom elektronickej podateľne doručené podanie žalobcu- Vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole (zaevidované pod č. 6/16339302/2014).

33. Dňa 10. marca 2017 bola správcovi dane pod č. 242065/2017 doručená Výzva na dohodnutie termínu prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom v jeho vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole. Ako reakcia na danú výzvu správca dane listom č. 100496413/2017 zo dňa 20. marca 2017 oznámil žalobcovi, že akceptuje navrhnutý termín dňa 19. apríla 2017.

34. Dňa 12. apríla 2017 bolo správcovi dane doručené Doplnenie vyjadrenia k zisteniam uvedeným v protokole č. 930140215/2258751/2014/Bed zo dňa 28. mája 2014, zaevidované pod. č. 6/04853185/2017.

35. Následne sa uskutočnilo ústne pojednávanie, o ktorom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100648344/2017 zo dňa 19. apríla 2017, predmetom ktorého bol priebeh a výsledok dokazovania na základe predložených pripomienok a dôkazov k protokolu, vrátane podania žalobcu zo dňa 12. apríla 2017.

36. Dňa 18. mája 2017 bolo správcovi dane doručené podanie žalobcu- Vyjadrenie k neprerokovanému stanovisku Daňového úradu Trenčín, začlenenému do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100648344/2017 zo dňa 19. apríla 2017, zaevidované pod č. 6/06428942/2017.

37. Následne dňa 26. mája 2017 bolo správcovi dane doručené podanie žalobcu- Výzva na dohodnutie termínu prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom v jeho vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane listom č. 101185823/2017 zo dňa 2. mája 2017 určil termín prerokovania pripomienok a dôkazov na deň 28. júna 2017.

38. Dňa 28. júna 2017 bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101448596/2017, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 930140215/2258751/2014/Bed zo dňa 28. mája 2014 a k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100648344/2017 zo dňa 19. apríla 2017.

39. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 101499850/2017 zo dňa 7. júla 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu vo výške 17 778,67 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012, znížením uplatneného odpočtu na DPH zo sumy 17 782,15 eur na sumu 3,48 eur, a to z dôvodu neuznania práva odpočítať si daň za dodávky plynu z dodávateľskej faktúry č. 2012/101 od spoločnosti SPP, a. s. Bratislava a za dodávky elektrickej energie z dodávateľskej faktúry č. 2012/102 od spoločnosti ZSE Energia, a. s., ako aj z dodávateľských faktúr č. 2012/103, č. 2012/104, č. 2012/105, č. 2012/106, č. 2012/107, vystavených spoločnosťou Nettix s.r.o. za dodanie kryštálového cukru v celkovej sume 106 111,48 eur, z toho DPH 17 768,58 eur, ktorý mal žalobca následne dodať do Českej republiky. Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru bolo správcom dane konštatované nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 19 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení.

40. Žalobca podal proti predmetnému prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutím č. 102339886/2017 zo dňa 8. novembra 2017 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5.

41. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

42. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

44. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

46. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je

predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnejmu určenie a vyrúbeniu dane.

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

48. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

49. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

50. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

51. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,.

52. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

53. Podľa § 46 ods. 2 veta prvá Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spisania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole.

54. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

55. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt

neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

56. Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom

- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

57. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

58. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 1 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

59. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania pripomienok správcu dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a výsledkoch dokazovania správcu dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

6.

60. Najvyšší súd konštatuje, že podstatou kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu je právne posúdenie otázky, či bolo správcom dane riadne vykonané a vyhodnotené dokazovanie, či na základe skutkových zistení, ktoré vyplynuli z dôkazných prostriedkov predložených žalobcom a zabezpečených správcom dane, urobil správca dane i žalovaný správny a dostatočne dôkazne podložený záver o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu a či došlo v daňovom konaní k takým vadám, ktoré mohli mať za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného.

61. Pokiaľ ide o námietky žalovaného týkajúce sa nedostatkov pri zisťovaní skutkového stavu a rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, najvyšší súd dopĺňa, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) primárne 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), ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania.

62. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

63. Nakoľko daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zodpovedá aj za preukázanie skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane, je nutné, aby správca dane dostatočne konkrétne špecifikoval, čo považuje na základe dokladov predložených v rámci daňovej kontroly za pochybné či nepreukázané a z čoho tieto pochybnosti odvíja, aby daňový subjekt vedel, aké okolnosti či skutočnosti má na vyvrátenie týchto pochybností doložiť. Inak totiž nemôže obstať záver daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena na strane kontrolovaného daňového subjektu.

64. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca predložil v rámci daňovej kontroly správcovi dane doklady preukazujúce zmluvný vzťah s dodávateľom, ďalej doklady o prijatí dodávok kryštálového cukru i o úhrade faktúr, ktoré dodávateľ eviduje vo svojom účtovníctve a uviedol ich v príslušnom daňovom priznaní. Žalobca tiež predložil dôkazy o uskladnení a preprave tovaru, ktorú mal zabezpečiť a aj uhradiť žalobcov dodávateľ. Navrhol ako svedkov vypočuť konateľov a zamestnankyňu dodávateľa, ako aj vedúcu logistiky spoločnosti ČSAD Invest Logistics, s. r. o., ktorá mala potvrdiť príjem tovaru od dodávateľa Nettix, s. r. o. do uskladnenia a nasledovný výdaj tovaru žalobcovi. Ide o dôkazné návrhy, ktorými chcel žalobca preukázať reálne uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov s dodávateľom, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr.

65. Správca dane ani žalovaný však žalobcom predložené dôkazy nevyhodnotili, konštatujú, že predloženie formálnych dokladov pre priznanie odpočítania dane nestačí. Nevykonali ani navrhované dôkazy, avšak bez toho, aby poskytli zrozumiteľné zdôvodnenie tohto postupu. Napriek tomu sú závery správcu dane i dôvody rozhodnutia žalovaného pre nepriznanie odpočítania dane z posudzovaných obchodov postavené na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných transakcií s kryštálovým cukrom. Daňové orgány pritom zjavne vychádzali zo zistení o nezrovnalostiach týkajúcich sa predchádzajúcich subjektov v reťazci obchodov s touto komoditou, pričom dospeli k záveru, že ide o fiktívne plnenia, ktoré sa v skutočnosti neudiali tak, ako boli deklarované na predložených faktúrach.

66. Daňové orgány sa teda v podstate odmietli zaoberať dôkaznými návrhmi žalobcu, ktorými chcel preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a zároveň konštatovali, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaroval. Najvyšší súd považuje takýto ich postup, s ktorým sa stotožnil i krajský súd, za neprípustný.

67. Kontrolovaný daňový subjekt má počas daňovej kontroly právo nielen predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať vykonanie dôkazov dostupných správcovi dane, vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia, ale má aj právo poznať priebežné výsledky hodnotenia predložených dôkazov, ak vznikli pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, či o pravdivosti údajov v nich uvedených. V takom prípade zákon ukladá správcovi dane, aby tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámil a umožnil mu, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil, nepravdivé údaje opravil, alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 45 ods. 1 písm. c/, § 46 ods. 5 Daňového poriadku). Ak správca dane svoje pochybnosti a ich príčiny kontrolovanému daňovému subjektu neoznámia, je tento v neistote, aké skutočnosti má preukazovať a na čo sa má v priebehu daňovej kontroly zamerať. To samozrejme platí aj v prípade, že správca dane považuje za pochybné samotné uskutočnenie deklarovanej transakcie.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámia správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

68. V prejednávanej veci správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a neoznámil žalobcovi, ktoré z predložených dokladov alebo údaje v nich uvedené považuje za pochybné z hľadiska ich správnosti, pravdivosti alebo úplnosti a z akých dôvodov. Nevyzval žalobcu, aby riadne preukázal pravdivosť pochybných údajov, chýbajúce údaje doplnil, či nejasnosti vysvetlil. Správca dane síce priebežne oboznamoval žalobcu s výsledkami vlastných šetrení a

bez bližšej špecifikácie ho vyzýval na predloženie dôkazov, avšak žalobcom predložené dôkazy dostatočne nevyhodnotil a navrhnuté dôkazy nevykonal, pričom svoju pozornosť sústredil predovšetkým na subjekty, ktoré predchádzali žalobcovi v obchodnom reťazci s kryštálovým cukrom, resp. na žalobcom deklarovaného odberateľa tejto komodity v Českej republike.

69. Žalovaný namietal, že procesný nedostatok v postupe správcu dane nepovažoval za takú vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť ďalšieho konania správcu dane. Najvyšší súd uvádza, že rozhodnutím zo dňa 09.05.2013 správca dane odo dňa 13.05.2013 prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti podľa osobitného predpisu t.j. podania žiadosti o MVI do Českej republiky č. 9301402/17101441/Bed. Žalobca v daňovom konaní deklaroval, že tovar z dodania ktorého si uplatnil odpočítanie dane, následne dodal svojmu odberateľovi- spoločnosti KUPIOS, s.r.o. Česká republika, správca dane tak dôvodne žiadal preverenie tejto skutočnosti. Predmetná žiadosť bola skutočne odoslaná správcu dane o čom svedčí odpoveď z Českej republiky (čiastočná odpoveď zo dňa 23.08.2013 a doplnená odpoveď 20.09.2013). Najvyšší súd vyhodnotil postup správcu dane po žalobcovom vyjadrení sa k protokolu ako porušenie práv žalobcu; a to porušenie základnej zásady daňového konania zakotvenej v ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku- rýchlosti konania. Správca dane bol povinný konať bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, v danom prípade po ukončení daňovej kontroly a následnom vyjadrení sa žalobcu k protokolu, (vo vyrubovacom konaní), správca dane tak svojou nečinnosťou porušil práva žalobcu. Najvyšší súd takýto postup správcu dane nepovažuje v súlade s ust. § 3 Daňového poriadku.

70. Pri posudzovaní otázky zákonnosti trvania daňovej kontroly najvyšší súd vo všeobecnosti konštatuje, že daňová kontrola bez pochybností priamo zasahuje do právnej sféry daňového subjektu konkrétne do jeho práva na ochranu vlastníctva, predstavuje aj zásah do práva na jeho súkromie a dobrú povesť, obmedzuje právo podnikat' (viď rozsudok NSS zo dňa 31.08.2005, č.j. 2Afs 144/2010 -110). Práve s poukazom na uvedené je zákonom stanovená maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, a to na jeden rok s tým, že sa táto doba fakticky predlžuje o dobu prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 Daňového poriadku. Keďže takýmto postupom dochádza reálne k predĺženiu daňovej kontroly je potrebné, aby k nemu dochádzalo v súlade so zákonom, v odôvodnených prípadoch a na nevyhnutne dlhý čas tak, aby nedochádzalo k zhoršeniu právnej pozície kontrolovaného subjektu, pre ktorý je s rastúcim časovým odstupom stále obtiažnejšie preukázať relevantné skutočnosti.

71. V tejto súvislosti najvyšší súd zdôrazňuje, že z ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu, ale sú súčasne povinné zachovávať aj práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Povinnosťou daňových orgánov je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy a súčasne počas daňovej kontroly, ako aj v daňovom konaní, uplatňovať požiadavku primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval okrem iného aj exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a práve ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady.

72. Okrem toho ďalším účelom stanovenia takejto lehoty pre realizáciu daňovej kontroly je stimulácia správcu dane k včasnému výkonu jeho práv a povinností. Uvedené potom súvisí aj s povinnosťou správcu dane postupovať pri daňovej kontrole účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote. Realizáciu daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.

73. Najvyšší súd sa stotožňuje s námietkou týkajúcou sa porušenia ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a to s prihliadnutím na názor vyslovený Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rozhodnutí vydanom dňa 09.10.2018 pod sp. zn. 1Sžfk/4/2016 (ide o tých istých účastníkov konania, totožné skutkové

okolnosti, len daňová kontrola bola vykonávaná za zdaňovacie obdobie január 2013), v ktorom sa uvádza, že správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne a neoznámil žalobcovi, ktoré z predložených dokladov alebo údaje v nich uvedené považoval za pochybené z hľadiska ich správnosti, pravdivosti alebo úplnosti a z akých dôvodov.

7.

74. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.

75. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

76. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.