

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/28/2021
Identifikačné číslo spisu: 6019200582
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6019200582.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): UNEX Prakovce, a.s., so sídlom Záhradnícka 70, 821 08 Bratislava, IČO: 44 187 424, právne zast. Weis & Partners s.r.o., so sídlom Priemyselná 1/A, 821 09 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100005840/2016 zo dňa 04.01.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 23S/206/2019 zo dňa 12.08.2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na prerušenie konania z a m i e t a.
- III. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2013, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 20312053/2015 zo dňa 02.06.2015 (ďalej aj „prvostupňové

rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 4.920.505,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1000005840/2016 zo dňa 04.01.2016 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní neodstránil pochybnosti o reálnom uskutočnení preverovaného zdaniteľného obchodu, čím neuniesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní spočívalo na ňom.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Dňa 19.10.2016 vyhlásil Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“) rozsudok sp. zn. 23S/34/2016 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

4. Po kasačnej sťažnosti žalobcu Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/18/2017 zo dňa 12.09.2019 zrušil rozsudok krajského súdu sp. zn. 23S/34/2016 zo dňa 19.10.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že pokiaľ krajský súd pri posúdení zákonnosti rozhodnutia orgánov verejnej správy skúma ako jednu z podmienok aj dodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá napadnutému rozhodnutiu predchádzala, potom sa nemôže vyhnúť ani posúdeniu, či správca dane prerušil daňovú kontrolu dôvodne a účelne. Najvyšší súd SR poukázal na to, že prerušením daňovej kontroly absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod. V prejednávanej veci to konkrétne znamená posúdenie predmetu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly a tiež aj vo svetle informácií, s ktorými správca dane v tom čase už disponoval, aby bolo zrejmé, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom. Je pritom potrebné upriamiť pozornosť na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, za účelom ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená. Taktiež je nevyhnutné posúdiť jednotlivé kroky správcu dane počas daňovej kontroly a jej prerušenia, či úkony správcu dane po sebe systematicky nasledovali a či boli realizované v primeraných časových intervaloch, t. j. posúdiť samotný priebeh a efektivitu daňovej kontroly. Rovnako je dôležité vyhodnotiť prístup kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly, t. j. spoluprácu so správcou dane. Najvyšší súd SR upozornil krajský súd, že okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je tiež potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly, pričom krajský súd sa v odôvodnení rozsudku nijakým spôsobom nevysporiadal so skutočnosťami dôležitými pre riadne posúdenie námietky žalobcu o nedodržaní maximálnej zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly (priebeh daňovej kontroly, účelnosť a odôvodnenosť prerušenia daňovej kontroly, primeranosť dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly a spolupráca daňového subjektu so správcou dane).

5. Najvyšší súd SR k uvedenému dodal, že skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly a primeranosti dĺžky trvania tohto prerušenia má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predĺžovania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predĺžovaniu daňovej kontroly.

6. Najvyšší súd SR napokon poukázal na to, že právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí

aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu.

7. Najvyšší súd SR uložil krajskému súdu, aby v rámci ďalšieho konania opätovne vec prejednal v medziach podanej žaloby, najmä aby dôkladne posúdil priebeh daňovej kontroly, zákonnosť jej prerušenia, a to čo do dôvodov, účelu a dĺžky trvania tohto prerušenia, ďalej aby posúdil spoluprácu daňového subjektu s daňovými orgánmi, a v tomto kontexte vyhodnotil, či nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o MVI v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie č. 904/2010“) malo alebo nemalo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní. Po dodržaní tohto postupu bolo v zmysle záväzného právneho názoru Najvyššieho súdu SR úlohou krajského súdu vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

8. Krajský súd po vrátení veci opätovne rozhodol a dňa 12.08.2020 vyhlásil rozsudok sp. zn. 23S/206/2019, ktorým zamietol správnu žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.

9. Rozsudok sp. zn. 23S/206/2019 zo dňa 12.08.2020 krajský súd odôvodnil tým, že:

- zákonom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou (maximálnou) a je záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je jedným zo zákonom predpokladaných dôvodov na prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 daňového poriadku. Počas prerušenia daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie. V prejednávanej veci bola daňová kontrola prerušená jedenkrát, a to rozhodnutím č. 9601401/5/4058672/2014/C zo dňa 03.09.2014 od 09.09.2014. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“). Oznamením č. 9601401/5/103185/2015/C zo dňa 15.01.2015 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 15.01.2015 bola doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a pominuli tak dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Z administratívneho spisu vyplýva, že:

a) prvou žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601401/5/2485359/2014 zo dňa 04.06.2014 požiadal správca dane rumunskú daňovú správu o vypočítanie predsedu predstavenstva a členov dozornej rady žalobcu. Z formulárov týkajúcich sa tejto žiadosti o MVI vyplýva, že žiadosť bola zaslaná dňa 12.06.2014, správca dane urgoval odpoveď dňa 10.10.2014, dožiadaný orgán mal odpoveď zaslať dňa 09.10.2014 a správca dane obdržal odpoveď dňa 15.10.2014,

b) ďalšou v poradí druhou žiadosťou o MVI č. 9601401/5/3913371/201/C zo dňa 19.08.2014 správca dane žiadal informácie od nemeckej daňovej správy ohľadne spoločnosti Risen Energy GmbH. Táto žiadosť mala byť zaslaná dňa 05.09.2014, dožiadaná správa zaslala odpoveď dňa 19.11.2014 a túto odpoveď správca dane obdržal 17.12.2014,

c) tretia žiadosť o MVI č. 9601401/5/1913025/2014/C zo dňa 19.08.2014 sa týkala rumunskej daňovej správy, konkrétne obsahovala žiadosť o vypočítanie šoférov, ktorí mali zabezpečiť prepravu tovaru zo skladu v Diakovciach do Poľska. Žiadosť bola odoslaná dňa 09.09.2014 a správca dane urgoval zaslanie tejto odpovede dňa 07.01.2015. Podľa formulára, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, mala byť odpoveď zaslaná dňa 03.12.2014 a správca dane ju obdržal dňa 15.01.2015,

d) poslednou žiadosťou o MVI č. 9601401/5/3967071/2014/C zo dňa 22.08.2014 žiadal správca dane o spoluprácu poľskú daňovú správu, a to ohľadne skutočností týkajúcich sa spoločnosti BARGENA Sp. z. o. o., ktorá mala tovar od žalobcu odobrať. Žiadosť bola zaslaná dňa 26.08.2014, odpoveď bola poľskou daňovou správou odoslaná dňa 30.09.2014 a správca dane ju obdržal 03.10.2014.

- vo vzťahu k prvej žiadosti o MVI [písm. a)] krajský súd uviedol, že od 16.01.2014 boli v obchodnom registri zapísané zmeny v osobe predsedu predstavenstva (Silvia-Livia Szabó) a v zložení dozornej rady. Správca dane predvolal predsedu predstavenstva žalobcu na výsluch ako štatutárny orgán a doručoval mu zásielku poštou priamo do Rumunskej republiky na adresu uvedenú v obchodnom registri, avšak zásielku sa doručiť nepodarilo. Preto správca dane pristúpil k zabezpečeniu výsluchu predsedu predstavenstva a rovnako aj členov dozornej rady cestou žiadosti o MVI. V odpovedi bolo oznámené, že predsedu predstavenstva sa nepodarilo vypočuť a dvaja členovia dozornej rady popreli,

že by boli činní v spoločnosti žalobcu, a aj to, že by boli niekedy v Slovenskej republike. Vyslovili podozrenie, že niekto zneužíva ich osobné údaje aj ich podpis. Jeden člen dozornej rady uviedol, že bol na Slovensku a pracoval na stavbe. Uznal podpis na predložených dokumentoch týkajúcich sa obchodnej spoločnosti žalobcu s tým, že mu bolo povedané, že ide o pracovnú zmluvu. Krajský súd mal za to, že zaslanie prvej žiadosti o MVI rumunskej daňovej správe bolo v súlade s dosiahnutím účelu daňovej kontroly, a to preverenie realizácie deklarovaných obchodných transakcií v septembri 2013 a osôb podieľajúcich sa na činnosti obchodnej spoločnosti žalobcu. Vykonanie tohto úkonu je logickým vyústením predchádzajúcich úkonov správcu dane, keď predseda predstavenstva ako štatutárny orgán nebol súčinný pri výkone daňovej kontroly a k správcovi dane sa nedostavil. Žalobca ako daňový subjekt neposkytol dostatočnú súčinnosť cestou štatutárneho orgánu a správca dane realizoval úkony za účelom zabezpečenia výsluchu člena štatutárneho orgánu obchodnej spoločnosti žalobcu. PhDr. Peter Veselý, PhD. vypovedal, že predseda predstavenstva sa občasne zdržiava v Slovenskej republike, v priebehu daňovej kontroly boli predkladané plnomocenstvá na zastupovanie žalobcu s jeho podpisom, ale predseda predstavenstva sa so správcom dane neskontoval. Aj splnomocnenému zástupcovi muselo byť zrejmé, že správca dane predvolal predsedu predstavenstva na výsluch a že túto osobu nemožno skontaktovať, napriek tomu nebol poskytnutý aktuálny kontakt na osobu predsedu predstavenstva alebo prejavená snaha o zabezpečenie jeho účasti na úkonoch správcu dane,

- vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly považoval krajský súd nedodržanie lehoty na zaslanie odpovede zo strany rumunskej daňovej správy na túto žiadosť o MVI za nepodstatnú, pretože odpoveď na túto žiadosť o MVI nespôsobila prerušenie daňovej kontroly až do dňa 15.01.2015. Aj keď táto podaná žiadosť bola ako dôvod prerušenia daňovej kontroly uvedená v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, vyčkание odpovede na túto žiadosť o MVI nemohlo mať vplyv na celkovú dobu prerušenia daňovej kontroly. Odpoveď na túto žiadosť o MVI bola daná v lehote dvoch mesiacov od prerušenia daňovej kontroly a zaslanie odpovede bolo bezvýznamné pre predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pretože súčasne boli podané aj ďalšie tri žiadosti, na odpovede na ktoré sa čakalo. Navyše, zaslanie odpovede zo strany rumunskej daňovej správy bolo zo strany správcu dane urgované. Krajský súd zvýraznil, že správca dane pristúpil k tejto žiadosti o MVI z dôvodu nedostatočnej súčinnosti zo strany žalobcu, pričom toto kritérium je vo vzťahu k posudzovaniu dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a podávania žiadosti o MVI jedným z podstatných kritérií zdôrazňovaných v judikatúre Najvyššieho súdu SR aj Ústavného súdu Slovenskej republiky (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29.01.2009). Správca dane poukázal na to, že žalobca nepredložil všetky dôkazy pri začatí daňovej kontroly, nezúčastnil sa začatia daňovej kontroly, zásielky na adrese sídla spoločnosti nepreberal, nereagoval na výzvy správcu dane v stanovených lehotách. Štatutárny orgán žalobcu bol nekontaktný, na známu adresu, vyplývajúcu z obchodného registra, sa mu nepodarilo doručiť predvolanie a nepodarilo sa ho skontaktovať ani rumunskej daňovej správe v rámci žiadosti o MVI,

- aj vykonanie druhej žiadosti o MVI (týkajúcej sa spoločnosti Risen Energy GmbH a Risen Energy Co, Ltd. bolo súladné s dosiahnutím účelu daňovej kontroly a reflektovalo na skutočnosti, ktoré vyplynuli v priebehu daňovej kontroly z predložených dôkazov, týkajúce sa certifikácie solárnych panelov, ktoré mali byť žalobcovi dodané,

- v poradí tretia žiadosť o MVI nadväzovala na žalobcom tvrdý spôsob prepravy tovaru z Diakoviec do spoločnosti BARGENA Sp. z. o. o., pričom žalobca aj vypočutý svedok uviedli, že bol poskytnutý zoznam s uvedeným evidenčným číslom motorových vozidiel a identifikačných údajov fyzických osôb - šoférov z Rumunska, aby bolo preukázané, že osoby uvedené v zozname sú oprávnené tovar prevziať a odviezť do Poľska pre spoločnosť BARGENA Sp. z. o. o.. Správcovi dane bol zoznam s identifikačnými údajmi o motorových vozidlách a šoféroch aj predložený a správca dane za účelom preverenia tvrdenej prepravy tovaru požiadal rumunskú daňovú správu o vypočutie fyzických osôb, ktoré mali dopravu vykonať a tieto osoby vykonanie dopravy nepotvrdili. Taktiež odpoveď na v poradí tretiu žiadosť o MVI bola správcom dane urgovaná a išlo o poslednú žiadosť o MVI, ktorá bola dôvodom na prerušenie daňovej kontroly do 15.01.2015. Podanie žiadosti o MVI bolo vykonané v nadväznosti na dôkaz o preprave, pričom išlo o vypočutie 19 osôb a teda o značný rozsah úkonov dožiadaným orgánom. Žalobca tvrdil určitý spôsob prepravy, o ktorom poskytol dôkaz, ktorého význam neskôr popieral a úplne zmenil tvrdenia a argumentáciu týkajúcu sa prepravy. Aj z tohto

dôvodu by prípadné nedodržanie lehoty na doručenie odpovede zo strany dožiadanej rumunskej daňovej správy nebolo možné vyhodnocovať na ťarchu správcu dane, i z dôvodu, že správca dane preveroval skutočnosti tvrdené žalobcom na základe ním predloženého dôkazu, o ktorom neskôr žalobca uviedol, že tento bol predložený omylom a v podstate tento dôkaz poprel,

- štvrtá žiadosť o MVI sa týkala preverenia tvrdeného deklarovaného odberateľa tovaru žalobcu v Poľsku - spoločnosti BARGENA, Sp. z. o. o. a aj táto žiadosť bola logickým úkonom správcu dane, ktorý nadväzoval na žalobcom tvrdený deklarovaný priebeh obchodnej transakcie, v súvislosti s ktorou si žalobca uplatňoval nárok na odpočítanie dane. Žiadosť o MVI, týkajúca sa tejto spoločnosti, ktorá bola poskytnutá poľskou daňovou správou, bola poskytnutá v lehote troch mesiacov,

- pokiaľ ide o dodržanie lehoty na zaslanie odpovede zo strany dožiadaných orgánov (v prípade druhej, tretej a štvrtej žiadosti o MVI), z údajov nachádzajúcich sa na formulároch, ktoré obsahujú odpoveď dožiadaných daňových správ vyplýva, že informácie boli zo strany zahraničných daňových správ poskytnuté v lehote troch mesiacov a skutočnosť, že sa odpovede dostali do dispozície správcu dane neskôr, bola zrejme spôsobená administratívnymi a technickými úkonmi (doručenie a spracovanie odpovedí, prípadné preklady a podobne),

- k podaným žiadosťiam o MVI správca dane ďalej uviedol, že správca dane tieto podal vo vecných a časových súvislostiach nadväzujúcich na to, čo v priebehu daňovej kontroly vyšlo najavo, teda aké skutočnosti z predložených dôkazov a tvrdení žalobcu vyšli najavo, ktoré bolo potrebné preveriť. Nešlo o také prerušenie daňovej kontroly, ktoré by nemalo opodstatnenie a nešlo ani o podávanie nedôvodných, prípadne opakovaných žiadostí o MVI. Postup správcu dane nebol neefektívny a nehospodárny a nebol ani v rozpore s § 3 ods. 2 daňového poriadku. Správca dane nepostupoval tak, že by pri výkone daňovej kontroly z dôvodu podávania žiadosti o MVI zaťažoval daňový subjekt nad zákonom vymedzenú potrebnú mieru a že by nebola dodržaná požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane voči žalobcovi ako daňovému subjektu pri výkone daňovej kontroly,

- Nariadenie č. 904/2010 určuje lehotu 3 mesiace pre dožiadaný orgán, pričom treba prihliadnúť na technické a administratívne úkony, ktoré ovplyvnia, kedy dostane správca dane do dispozície sféry odpoveď. Lehota určená na vybavenie žiadosti zo strany dožiadanej daňovej správy stanovená v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 nemá absolútny charakter, o čom svedčia aj čl. 11 a čl. 12 tohto nariadenia, v zmysle ktorých si v niektorých osobitných prípadoch môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú stanovené v čl. 10. Taktiež, ak žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, má okamžite písomne informovať žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať,

- dôkazy o certifikátoch solárnych panelov, zoznam evidenčných čísel motorových vozidiel a identifikačné údaje o vodičoch, rovnako aj dôkazy o odberateľovi v Poľskej republike neboli žalobcom poskytnuté na začiatku daňovej kontroly, ale až neskôr počas jej priebehu. V reflexii na poskytnutie dokladov a dôkazov potom boli realizované žiadosti o MVI. Správca dane nepodával opakované žiadosti o MVI, nešlo ani o duplicitné žiadosti. Predmetom všetkých žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií boli rôzne skutočnosti, ktorých potreba preverenia vyplynula z dôkazov zabezpečených v priebehu daňovej kontroly,

- daňová kontrola bola prerušená dôvodne. Podané žiadosti o MVI zodpovedali účelu daňovej kontroly a súviseli s predmetom daňovej kontroly. Dĺžka prerušenia bola odôvodnená skutkovými okolnosťami, ktoré nastali v priebehu daňovej kontroly a súčinnosťou poskytovanou, resp. nedostatočne poskytovanou zo strany žalobcu. V prejednávanej veci postupom správcu dane nedošlo k porušeniu princípu proporcionality a priebeh daňovej kontroly a jej prerušenie zodpovedá poskytnutej súčinnosti žalobcu a z jeho strany predloženým dôkazom. Nešlo o svojvoľný postup správcu dane a žiadosti o MVI boli odôvodnené vo svetle informácií, ktorými správca dane v čase ich podania disponoval,

- druhá žalobná námietka týkajúca sa preukázania reálnosti dodania tovaru nie je dôvodná. Pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní zaťažovala žalobcu dôkazná povinnosť preukázať, že obchodná transakcia, v súvislosti s ktorou si uplatnil právo na odpočítanie DPH, sa stala ním tvrdeným spôsobom, teda, že došlo k dodaniu tovaru deklarovaným dodávateľom a že boli splnené podmienky pre odpočet DPH stanovené v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Z výpovede PhDr. Petra Veselého, PhD. (ktorý bol splnomocnený za žalobcu konať pri realizovaní deklarovanej obchodnej transakcie na základe plnomocenstva a zároveň bol konateľom deklarovaného dodávateľa) zo dňa 07.05.2014 nevyplýva, že by B. E. a druhý maďarský hovoriaci

občan mali byť zamestnancami spoločnosti BESTCENA.SK. Uviedol len, že tovar odovzdali dve osoby maďarskej národnosti, presnú identifikáciu týchto osôb nepotreboval vedieť, pretože mal informáciu od pána C. H., že tovar odovzdávajú dve maďarsky rozprávajúce osoby. Pri tomto výsluchu PhDr. Peter Veselý, PhD. osobu Maroša Košeca nespomenul. V doplnení výpovede zo dňa 05.06.2014 uviedol, že tovar mu mal odovzdať B. E.. V skutočnosti mu tovar mali odovzdávať dvaja ľudia, jeden z nich sa mal predstaviť ako B. E., pričom ani z doplnenia výpovede nevyplýva jednoznačne, že by malo ísť o zamestnancov spoločnosti BESTCENA.SK,

- žalobca nepredniesol návrhy na vykonanie dôkazov v takej podobe, aby ich bolo možné vykonať. Žalobca sa okolnostiam prepravy tovaru od deklarovaného dodávateľa jednoznačne nevyjadril a štatutárny orgán žalobcu bol nekontaktný. PhDr. Peter Veselý, PhD. taktiež neuviedol jednoznačné identifikačné údaje osôb, ktoré mali byť prítomné pri dodávke tovaru do skladu, ani konkrétne okolnosti dodania a uskladnenia tovaru. Ohľadne dodania a prípadného uskladnenia tovaru zaťažovalo dôkazné bremeno žalobcu ako daňový subjekt a správca dane nebol povinný v tomto smere vyhľadať za žalobcu dôkazy. Ohľadne C. T. vypovedal E. C. v rámci iného daňového konania. Žalobca nepredniesol ani návrh na vypočutie tohto svedka v takej forme, aby bolo vykonanie dôkazu realizovateľné. PhDr. Peter Veselý, PhD. bol splnomocneným zástupcom žalobcu, konateľom deklarovaného dodávateľa a bol v určitom období aj predsedom predstavenstva spoločnosti CALIUMI, a.s., teda prostredníctvom tejto osoby mohli byť zistiteľné identifikačné údaje zamestnanca tejto spoločnosti. Ak ale malo ísť o zamestnanca spoločnosti CALIUMI, a.s., ktorá bola jediným akcionárom žalobcu, ale nebola priamym dodávateľom ani odberateľom žalobcu, nie je zrejmý súvis osoby C. T. s preukázaním deklarovaného dodania tovaru žalobcu. Aj keď spoločnosť dodávateľa FROLIX SK, s.r.o. mala dodať tovar aj spoločnosti CALIUMI, a.s., táto skutočnosť je mimo rámec odberateľsko-dodávateľského vzťahu žalobcu a spoločnosti deklarovaného dodávateľa FROLIX SK, s.r.o., preto ani nie je zrejmé, z akého titulu by osoba C. T. mala zodpovedať za fyzický stav tovaru v skladových priestoroch, ktorý mal byť dodaný žalobcovi,

- vo vzťahu k námietkam o nevykonaní dôkazov zo strany správca dane krajský súd zdôraznil, že dôkazné bremeno ohľadne preukázania dodania tovaru deklarovaným dodávateľom zaťažovalo žalobcu a tento dôkazné bremeno neuniesol, pretože nepreukázal reálne dodanie tovaru. Predložil faktúru od dodávateľa, dodací list, odberateľské faktúry a doklady o preprave do Poľska. Predložené boli len formálne doklady a o realizácii obchodnej transakcie (konkrétne o dodaní tovaru do skladových priestorov v Diakovciach) žalobca nepredložil žiadne dôkazy. Z výpovede PhDr. Petra Veselého, PhD. vyplýva, že ani majitelia skladových priestorov (spoločnosť DREVAR-SZ, s.r.o.) nevedeli, aký tovar mal byť v sklade zložený, čím sa malo predísť krádeži, pretože tovar mal vysokú hodnotu,

- žalobná námietka týkajúca sa miestneho zisťovania a vypočutia osoby pri miestnom zisťovaní je nedôvodná. Správca dane vykonal miestne zisťovanie dňa 15.01.2014 za účelom preverenia skladových priestorov v Diakovciach, kde mali byť uskladnené solárne panely. Pri tomto miestnom zisťovaní sa v týchto priestoroch skladu nachádzal jeden z nájomníkov (za spoločnosť G & G TRANS, s.r.o.), ktorý poskytol vyjadrenie, že v priestoroch sú dvaja nájomcovia G & G TRANS, s.r.o. a spoločnosť TyBobo tech LLC, o.z.p., že na otvorenom priestranstve bola v minulosti prevádzka píly a že v sklade v septembri minulého roka (2013) určite neboli uskladnené solárne panely. Zaznamenanie výpovede osoby pri miestnom zisťovaní, ktorá sa nachádzala v skladových priestoroch, nemožno považovať za výsluch svedka. Navyše išlo o uvedenie takých skutočností, ktoré pre meritum veci neboli podstatné, keď pre rozhodnutie o uplatnenom nároku žalobcu neboli výsledky tohto miestneho zisťovania a skutočnosti uvedené osobou zastihnutou v skladových priestoroch (ktorá sa vyjadrila odlišne v rámci vyjadrenia doloženého žalobcom k správnej žalobe) smerodajné. V rámci vyhodnocovania preukázania reálnosti deklarovaného dodania tovaru daňové orgány považovali za podstatné to, že nebolo preukázané reálne dodanie solárnych panelov deklarovaným dodávateľom a ich uskladnenie, a správcovi dane neboli predložené relevantné doklady o preprave a nájomné zmluvy, ktoré by preukázali nájomný vzťah k skladovým priestorom, alebo akýkoľvek iný dôkaz o uskladnení tovaru. Konkrétne informácie o uskladnení tovaru nevyplývajú ani z výpovede PhDr. Petra Veselého, PhD., ani z výpovede konateľov spoločnosti, ktorá vlastnila skladové priestory. Všetky výpovede boli len v rovine nekonkrétnych a nepreukázaných tvrdení (v ústnej, prípadne písomnej v podobe), ktoré boli neskôr modifikované,

- pri miestnom zisťovaní dňa 09.06.2014 konatelia spoločností DREVAR-SZ, s.r.o. nepredložili žiadne nájomné zmluvy s tým, že sú u účtovníčky. Bolo zistené, že nájomcami skladových priestorov sú spoločnosti TRESKOT.sk, s.r.o., TyBobo tech LLC, o.z.p., TV Partner, s.r.o., v ktorých mal byť konateľom Štefan Ďurina a spoločnosť G & G TRANS, s.r.o.. Podľa konateľov spoločnosti DREVAR-SZ, s.r.o., boli nájomné vzťahy realizované E. C., ktorý mal v tom čase žiť vo Francúzsku. Boli sprístupnené priestory - dve kryté haly o rozmeroch 20 x 20 m. Konatelia DREVAR-SZ, s.r.o. odmietli zápisnicu z miestneho zisťovania podpísať s tým, že nemajú nájomné zmluvy a nevedie preukázať požiadavky daňového orgánu. Spoločnosť DREVAR-SZ, s.r.o. na výzvu správcu dane doplnila, že v roku 2013 boli skladové priestory využívané na preskladnenie tovarov v maximálnej dĺžke trvania dva až tri mesiace, na základe ústnej dohody s pánom Veselým a s pánom Ďurinom. Bolo to v čase, kedy boli skladové priestory nevyužívané, preskladnenie bolo bezodplatné. Preukázanie prenájmu priestorov a uskladnenia tovaru tak zostalo len v rovine tvrdení, tieto skutočnosti boli len formálne, bez predloženia konkrétnych dôkazov, ktoré by preukazovali reálne uskladnenie tovaru v skladovaných priestoroch v Diakovciach. Žalobca predložil k správnej žalobe vyjadrenie konateľky spoločnosti DREVAR-SZ, s.r.o. zo dňa 01.03.2016, v ktorom uviedla, že v septembri 2013 sa v skladových priestoroch Diakovce č. 868 nachádzal tovar, ktorý tam mala uskladnená spoločnosť UNEX Prakovce, a.s. a táto spoločnosť mala obchodné vzťahy s jej vnukom Štefanom Ďurinom. Uviedla, že čestne prehlasuje, že solárne panely boli v skladových priestoroch uskladnené,

- žalobca nepredložil žiaden konkrétny dôkaz o tom, že by solárne panely boli uskladnené v skladových priestoroch v Diakovciach. Konatelia spoločnosti DREVAR-SZ, s.r.o. pri miestnom zisťovaní nepredložili nájomné zmluvy, obsah ich výpovede sa menil, v konkrétnostiach nič neuviedli. Najskôr uvádzali, že nájomné vzťahy boli dojednané so Štefanom Ďuricom, potom že aj s pánom Veselým. Nepreukázal sa obchodný vzťah vo vzťahu k preverovanej obchodnej transakcii medzi žalobcom a spoločnosťami, v ktorých bol štatutárnym orgánom Štefan Ďurica. Výpoveď, že spoločnosť FROLIX SK, s.r.o. dodávala tovar aj spoločnosti TyBobo tech LLC, nemá vo vzťahu k preukázaniu reálnosti dodania tovaru od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o. žalobcovi bez ďalšieho žiadnu výpovednú hodnotu. Žalobca neprodukoval žiaden konkrétny dôkaz o uskladnení tovaru, ani o preprave,

- vyjadrenie C. D. sa v porovnaní s vyjadrením z 01.03.2016 líšila a navyše podľa výpovede PhDr. Petra Veselého, PhD. ani majitelia skladových priestorov nemali mať vedomosť o tom, aký konkrétny tovar sa mal v sklade nachádzať (aby sa predišlo krádeži, keďže tovar mal vysokú hodnotu). Krajský súd uviedol, že obsah vyjadrenia C. D. predložený k správnej žalobe nijako nepreukazuje dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa a nevyvracia závery daňových orgánov,

- pokiaľ ide o vyjadrenie N. E., ktoré bolo priložené k správnej žalobe, toto vyjadrenie je taktiež všeobecné, nekonkrétne, nepreukazuje reálnosť dodania tovaru od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o., a teda nie je spôsobilé zvrátiť závery daňových orgánov, ktoré boli prijaté v preskúmaných rozhodnutiach. Takýto dôkaz je na prelomenie záverov daňových orgánov nepostačujúci, nešlo o osobu priamo zainteresovanú na dodávke tovaru od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o.. Splnomocnený zástupca žalobcu vo vyjadrení uviedol, že majiteľom skladových priestorov bolo povedané, že tam bol iný tovar ako v skutočnosti, aby neprišlo náhodou ku krádeži, ak by sa dozvedeli, koľko v skutočnosti stojí tam uskladnený tovar. Preto je nepravdepodobné, že by mal vedomosť o konkrétnom tovare zamestnanec ďalšieho nájomcu v rámci areálu skladových priestorov, keď podľa splnomocneného zástupcu žalobcu ani majitelia skladových priestorov nevedeli, o aký tovar išlo. Informácie o skladovaní tovaru boli vo výpovediach modifikované, navzájom nie sú v súlade a aj si odporujú,

- k vyjadreniu pána G. G. zo dňa 01.03.2016 je potrebné uviesť, že nie je zrejмый súvis tejto osoby s deklarovaným uskladnením tovaru - koho bol zamestnancom, či reálne bol v čase dodávky v skladových priestoroch. Ide o všeobecnú a nekonkrétnu odpoveď. Pokiaľ uviedol informácie o preprave do Poľskej republiky, hodnovernosť dôkazu o preprave rumunskými občanmi na dodávkach bola vyvrátená v rámci odpovede poskytnutej rumunskou daňovou správou na žiadosť o MVI. Navyše v iných výpovediach bolo uvedené, že zodpovedný za skladové priestory mal byť Maroš Košec, ktorého v správnej žalobe uvádzal aj žalobca,

- zo strany žalobcu nebola preukázaná preprava tovaru do Diakoviec, o tejto preprave zo strany spoločnosti FROLIX SK, s.r.o., resp. spoločnosti BESTCENA.SK nebol predložený žiaden dôkaz. Žiadne dôkazy neboli predložené o uskladnení tovaru a dôkazy o preprave do Poľskej republiky sa po preverení cez MVI ukázali ako nepravdivé,

- súdne preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov, na základe podanej správnej žaloby, nie je pokračovaním administratívneho konania. Krajský súd len preskúmava zákonnosť rozhodnutí a postupov daňových orgánov a základný, nosný priestor na preukázanie podstatných skutočností pre uplatňovanie daňových nárokov prináleží daňovému subjektu v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Žalobca mal počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania právo navrhovať dôkazy (aj výsluchy svedkov), mal právo zúčastňovať sa výsluchov, klásť svedkom otázky a objasňovať okolnosti deklarovanej obchodnej transakcie. Ak toto právo v dostatočnom rozsahu nevyužil, nemôže vytýkať daňovým orgánom nedostatočné zistenie skutkového stavu,

- námietka, že správca dane sa nedostatočne zaoberal okolnosťami úhrady kúpnej ceny, nie je dôvodná. Bolo na žalobcovi, aby v rámci preukázania reálnosti obchodnej transakcie preukázal aj všetky skutočnosti týkajúce sa úhrady kúpnej ceny a v rámci toho mohol predkladať návrhy na vykonanie dôkazov, resp. predkladať dôkazy. Samotná úhrada kúpnej ceny pritom bez ďalšieho ani nie je dôkazom postačujúcim pre prijatie záveru, že tovar bol reálne dodaný deklarovaným dodávateľom. Žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil návrh na vypočutie advokáta JUDr. Radovana Uheru (ktorý mal riešiť okolnosti týkajúce sa úhrady kúpnej ceny) a ani nepredložil iný dôkaz na preukázanie kúpnej ceny. PhDr. Veselý, PhD. na výsluchu dňa 07.05.2014 uviedol, že úhrady mali prebehnúť postúpením pohľadávok. Z dôvodu, že k úhrade zo strany žalobcu nedošlo, spoločnosti, ktoré pán Veselý na Slovensku zastupoval, mali prevziať Rumuni. Uviedol, že ani spoločnosť BARGENA z Poľska nezaplatila žalobcovi a celé to malo byť zabezpečené zaist'ovacími zmenkami, ktoré mali byť v trezore. Zo zápisnice PhDr. Veselého, PhD. zo dňa 3.05.2014 vyplýva, že bolo dohodnuté, že úhrada prebehne prostredníctvom bankového prevodu na firemný účet vedený v Tatra banke, a.s. a v prípade, že by nastali problémy s platbou, malo sa urobiť postúpenie pohľadávok voči dodávateľovi. Úhrada sa nakoniec mala uskutočniť postúpením pohľadávky dodávateľovi a v čase výsluchu to mali riešiť právnici. Skutočnosti týkajúce sa úhrad kúpnej ceny boli len v rovine tvrdení a z výpovedí vyplýva, že úhrada kúpnej ceny smerom k dodávateľovi a ani od odberateľa prostredníctvom peňažného plnenia realizovaná nebola. Žalobca mal preukázať spôsob úhrady kúpnej ceny a nebolo úlohou správcu dane, aby preukazoval, že obchodná transakcia sa uskutočnila spôsobom, ako tvrdí žalobca,

- pokiaľ žalobca poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, tak tieto sú nepoužiteľné na prejednávajúcu vec, pretože žalobca nepreukázal existenciu materiálneho plnenia. Daňové orgány žalobcovi nepričítali účasť na podvode, ale uplatnené odpočítanie dane nepriznali z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených v zákone o DPH, a to že žalobca nepreukázal, že tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom,

- skutočnosť, že na základe žiadosti o MVI poľská daňová správa poskytla informáciu, že spoločnosť BARGENA, Sp. z.o.o. uviedla v súhrnnom výkaze intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu v hodnote 103.985.439 PLN, nepreukazuje reálne dodanie tovaru samo o sebe, pretože ide len o účtovnú stránku deklarovanej obchodnej transakcie a údaj z účtovníctva deklarovaného odberateľa. Žiadne konkrétne skutočnosti neboli zistené ani dožiadanou poľskou daňovou správou,

- žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru spoločnosťou dodávateľom FROLIX SK, s.r.o., čím neunesol dôkazné bremeno. Správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil dôkazy predložené žalobcom a dôkazné bremeno sa presunulo opäť na žalobcu. Preverovanie výstavby solárnej elektrárne v Rumunsku by nepreukázalo reálnosť obchodného vzťahu medzi žalobcom a jeho deklarovaným dodávateľom, preto daňové orgány správne vykonanie tohto dôkazu vyhodnotili ako neopodstatnené,

- daňové orgány neprenášali na žalobcu zodpovednosť za také skutočnosti, ktoré by nastali u jeho dodávateľa. Všetky doklady, ktoré boli predložené, preukázali len formálnu stránku uplatňovaného nároku a reálna stránka - existencia materiálneho plnenia a dodanie deklarovaným dodávateľom nebolo preukázané. Dodanie a uskladnenie solárnych panelov bolo potvrdené len ústne, prípadne písomnými vyjadreniami, ktoré boli všeobecné, nekonkrétne a napokon sa objavili aj zmeny vo výpovediach a vyjadreniach.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

10. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ zároveň žiadal, aby kasačný súd prerušil konanie, vzhľadom na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vedeného na Súdnom dvore EÚ sp. zn. C-108/2020, v ktorom sa rieši otázka, ktorá má význam pre rozhodnutie krajského súdu a aj pre kasačné konanie. Sťažovateľ mal za to, že nakoľko mal krajský súd vedomosť o podanej prejudiciálnej otázke, mal prerušiť konanie a vyčkat' na názor Súdneho dvora EÚ a až následne vo veci rozhodnúť. Ak by Súdny dvor EÚ odpovedal kladne a vyslovil by, že prekročenie lehoty ustanovenej v Nariadení č. 904/2010 spôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, znamenalo by to, že daňová kontrola u žalobcu bola nezákonná, pretože došlo k prekročeniu jednoročnej lehoty na jej vykonanie ustanovenej v § 46 ods. 10 daňového poriadku. Ak by Súdny dvor EÚ vyslovil, že prekročenie lehoty určenej v Nariadení č. 904/2010 je protiprávnym zásahom do práva daňového subjektu, opäť by to znamenalo nezákonnosť daňovej kontroly.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že prvá žiadosť do Rumunska bola odoslaná v júni 2014 (12.06.2014) a daňová kontrola bola prerušená až dňa 09.09.2014. Ďalšie žiadosti o MVI boli odoslané až v auguste a septembri 2014. Sťažovateľ taktiež namietal vykonanie prvej žiadosti o MVI až po viac ako deviatich mesiacoch od jej začatia. Sťažovateľ nesúhlasil, že by kroky správcu dane boli v „logickej a časovej nadväznosti na informácie, ktoré vyšli najavo počas daňovej kontroly“.

12. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti namietal tvrdenie krajského súdu, podľa ktorého „na začiatku daňovej nepredložil všetky dôkazy, nezúčastnil sa začatia daňovej kontroly, nepreberal zásielky na adrese sídla spoločnosti a nereagoval na výzvy správcu dane v stanovených lehotách“. Uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je ovládané koncentračnou zásadou a dôkazy môže účastník predkladať počas celého konania (aj odvolacieho konania).

13. Sťažovateľ taktiež namietal zákonnosť miestneho zisťovania a vypočítania osoby pri miestnom zisťovaní (miestne zisťovanie zo dňa 15.01.2014), keď mal za to, že miestne zisťovanie nezahŕňa oprávnenie zamestnancov správcu dane klásť osobám prítomným na mieste, kde sa uskutočňuje miestne zisťovanie, otázky. Uviedol, že správca dane by mal dotknutú osobu predvolať ako svedka na ústne pojednávanie a o tomto upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt. K tomu sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/86/2013 zo dňa 15.04.2015.

14. Vo vzťahu k tvrdeniu krajského súdu, že sťažovateľ nepredložil žiaden konkrétny dôkaz o tom, že by solárne panely boli uskladnené v skladových priestoroch v Diakovciach č. 868, sťažovateľ uviedol, že nie je povinnosťou nájomcu informovať prenajímateľa skladových priestorov, aký tovar v skladových priestoroch skladuje (najmä, keď sa snaží držať celý obchod v tajnosti z dôvodu predídania jeho krádeži). Sťažovateľ uviedol, že sa v rámci možností snažil preukázať realnosť obchodu, avšak správca dane a súd vyhodnotili tieto dôkazy ako nedostatočné. Ide napr. o podanie spoločnosti DREVAR-SZ, s.r.o. doručené dňa 21.07.2014, v ktorom potvrdili ústnu dohodu s pánom Veselým a s pánom Ďurinom o výpožičke priestorov a vyjadrenie Margity Szellerovej zo dňa 01.03.2016, ktorá potvrdila uskladnenie solárnych panelov žalobcu a obchodné vzťahy so Štefanom Ďurinom.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, získané dôkazy vyhodnotil a posúdil ich vo vzájomných súvislostiach. Sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH pri deklarovanom dodaní solárnych panelov od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o. na preverovanej faktúre. Dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru, jednalo sa iba o fakturáciu tovaru v preukázanom množstve a nepreukázanej hodnote, o formálny a nereálny obchod s tovarom a sťažovateľovi preto nevzniklo právo na odpočet DPH. Vierohodnosť a pravdivosť faktúry, s ohľadom na zistenia správcu dane a ustanovenia zákona o DPH nebola sťažovateľom preukázaná a posúdenie skutkového stavu ako aj prijaté právne závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona o DPH boli

vecne správne a sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH aj daňového poriadku. K namietaným skutočnostiam ohľadom prerušenia daňovej kontroly a nedodržania zákonných lehôt, ktoré neboli predmetom odvolania a sťažovateľ ich uviedol až v žalobe, žalovaný uviedol, že prerušenie daňovej kontroly bolo dôvodné, lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná a práva sťažovateľa neboli porušené. Ku skutočnosti, že daňová kontrola bola začatá dňa 18.12.2013 a prerušená až dňa 09.09.2014 uviedol, že daňový poriadok neustanovuje deň ani lehotu, kedy je správca dane povinný prerušiť daňovú kontrolu. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku je rozhodujúci dátum, ktorý je uvedený v rozhodnutí o prerušení. Žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalovaný dospel k záveru, že dôvody sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti nie je možné akceptovať a že sú neopodstatnené. Preto žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právny názor kasačného súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/28/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume 4.920.505,73 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovovaných dodávkach tovaru (solárne panely v počte ks 13.809) od deklarovaneho dodávateľa - obchodná spoločnosť FROLIX SK, s.r.o..

19. Podľa § 453 ods. 2 SSP kasačný súd je viazaný sťažnostnými bodmi; to neplatí, ak napadnuté rozhodnutie bolo vydané v konaní, v ktorom správny súd nebol viazaný žalobnými bodmi. Na dôvody, ktoré účastník konania uviedol až po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti, kasačný súd neprihliada.

20. Kasačný súd v prvom rade upozorňuje na to, že jeho prieskumná činnosť je v súlade s dispozičnou zásadou vymedzená sťažovateľom v kasačnej sťažnosti, ktorou napáda rozhodnutie krajského súdu. V zmysle dispozičného princípu je krajský súd viazaný vymedzením dôvodu, pre ktorý sťažovateľ považuje rozhodnutie krajského súdu za nezákonné ako aj vymedzenými sťažnostnými bodmi. Kasačný súd je teda viazaný tým, čo sťažovateľ považuje za nesprávne, čo ale neznamená, že je viazaný právnym názorom sťažovateľa.

21. V uvedenom kontexte kasačný súd poukazuje na to, že z formálneho hľadiska sťažovateľ odôvodnil svoju sťažnosť ustanovením § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. nesprávnym právnym posúdením veci, pričom v rámci sťažnostných bodov namietal nesprávne právne posúdenie týkajúce sa:

- zákonnosti a dĺžky prerušenia daňovej kontroly,
- zákonnosti a prípustnosti miestneho zisťovania zo dňa 15.01.2014,
- preukázania uskladnenia tovaru (solárnych panelov) v sklade v Diakovciach.

22. Kasačný súd pre úplnosť uvádza, že kasačnú sťažnosť s poukazom na § 453 ods. 2 SSP preskúmal i z pohľadu možnosti jej posúdenia podľa § 195 SSP, avšak neidentifikoval žiaden z dôvodov, pre ktorý by nemal byť viazaný rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti. Sťažovateľom uvádzané sťažnostné body preto nemohol posúdiť ani z tohto dôvodu.

23. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

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

25. 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.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

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

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

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

32. Po vyhodnotení kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odvrátil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s ním preto stotožňuje a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci, sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z kasačného konania.

33. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol z dôvodu pochybností ohľadom sťažovateľom uplatneného odpočtu DPH za dodaný tovar (solárne panely RISEN ENERGY SYP145S) od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o.. Krajský súd sa stotožnil s dôvodom vyrubenia rozdielu DPH sťažovateľovi, ktorým bolo nenaplnenie hmotnoprávnych podmienok uplatnenia odpočtu DPH.

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

35. Účinné uplatnenie práva na odpočet dane je v zmysle § 49 až § 51 zákona o DPH naviazané na kumulatívne splnenie obligatórne stanovených podmienok, pričom nesplnenie čo i len jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu a následnou verifikáciou zo strany správcu dane. Reálne dodanie tovaru, v súvislosti s ktorým vznikla daňová povinnosť, predstavuje esenciálnu podmienku účinného uplatnenia práva na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť preukázať, že pri dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť tak z formálnej ako aj z materiálnej stránky, pričom obe sa vzájomne podmieňujú a doplňujú. Formálnu stránku preukazuje platiteľ dane spravidla vystavenými faktúrami, uzavretými zmluvami, preberajúcimi listami a pod.. Preukázanie materiálnej stránky dodania závisí od povahy tovaru alebo služby, no v zásade ju daňový subjekt preukazuje inými dôkaznými prostriedkami ako svojim účtovníctvom (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/70/2020 zo dňa 26.04.2022).

36. Je úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je dostatočným predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

37. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (žalobcovi). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne rozhodol Najvyšší súd SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, v zmysle ktorého „dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje

odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného doklady a je riadne zaúčtovaný, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu“.

38. Kasačný súd k rozloženiu dôkazného bremena medzi správcom dane a platiteľom dane už konštantne judikuje, že daňové konanie je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť priznať daň a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Daňový subjekt teda nesie jednak bremeno tvrdenia a jednak dôkazné bremeno. Je pravdou, že svoje tvrdenia preukazuje predovšetkým dokladmi z účtovníctva, avšak, ako bolo už vyššie spomenuté, samotná existencia faktúr spravidla dostatočne nedokazuje, že plnenie z nich vyplývajúce bolo uskutočnené. Správca dane môže vyjadriť svoje dôvodné pochybnosti o dôveryhodnosti, úplnosti predložených dokladov, pričom ho v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku potom ťaží dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti svojich pochybností. To neznamená, že by bol povinný preukázať, že údaje uvedené v konkrétnom doklade sú v rozpore s objektívnou skutočnosťou. Postačuje, ak preukáže, že má vážne a dôvodné pochybnosti o súlade predloženého účtovníctva s objektívnym stavom. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, je opäť na platiteľovi dane, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení a teda dôveryhodnosť a správnosť účtovníctva.

39. Po preštudovaní obsahu administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že správca dane vo svojom rozhodnutí spochybnil vierohodnosť a pravdivosť tvrdení sťažovateľa na základe týchto skutočností:

- na základe žiadosti o MVI správca dane preveroval prepravu odberateľovi do Poľskej republiky, pričom občania Rumunska, ktorí na základe predložených dokladov mali vykonať prepravu tovaru, popreli, že by vykonávali prepravu tovaru zo skladu v Diakovciach do Poľskej republiky,
- na základe žiadosti o MVI správca dane preveroval dodanie tovaru odberateľovi obchodnej spoločnosti BARGENA SP Z.O.O., pričom táto spoločnosť nepotvrdila nákup tovaru od sťažovateľa,
- konateľ dodávateľa (vznik funkcie 03.12.2013) Silviu-Liviu Szábo, ktorý bol konateľom sťažovateľa od 16.01.2014, bol nekontaktný a nepodarilo sa s ním skontaktovať ani rumunským daňovým orgánom po žiadosti o MVI,
- rumunskí občania, ktorí sú zapísaní ako členovia dozornej rady, popreli akúkoľvek vedomosť o spoločnosti UNEX Prakovce, a.s.
- skladovanie tovaru v priestoroch skladu v Diakovciach (vo vlastníctve obchodnej spoločnosti DREVÁR-SZ, s.r.o.) nevedel preukázať sťažovateľ, dodávateľ ani vlastník týchto priestorov. Skladovanie tovaru bolo potvrdené len písomným vyhlásením bez jeho zdokumentovania,
- nebola preukázaná úhrada tovaru (solárnych panelov). Tvrdenia o úhrade tovaru zostali taktiež len v rovine ústnych resp. písomných vyjadrení bez zdokumentovania.

40. Na základe uvedeného správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané reálne obchodovanie so solárnymi panelmi, nebol preukázaný reálny pohyb podľa predložených dodávateľských faktúr, vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti, nebola preukázaná preprava a dodanie k odberateľovi. Dokazovaním nebolo preukázané a reálne zdokumentované nadobudnutie, dodanie, uskladnenie, preprava a ani platba za tovar (solárne panely RISEN ENERGY SYP 245S). Sťažovateľ tak neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH a nepreukázal tak nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

41. Kasačný súd sa po preskúmaní administratívneho spisu stotožnil so záverom správcu dane, a síce že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, keď nepreukázal nadobudnutie a dodanie tovaru od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o., jeho uskladnenie, prepravu a ani platbu. V daňovom konaní nepredložil doklady, ktoré by vierohodným spôsobom preukazovali alebo aspoň zdokumentovali uvedené skutočnosti. Sťažovateľ nepreukázal, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaného dodávateľskými spoločnosťami sa aj reálne uskutočnilo tak, ako to deklaroval na faktúrach. Nepreukázal prepravu solárnych panelov odberateľovi (obchodnej spoločnosti BARGENA SP Z.O.O.), keď síce uviedol, že tovar bol prepravený rumunskými občanmi na autách s rumunskou poznávacou značkou, k čomu priložil aj zoznam dodávok a zoznam šoférov, avšak toto tvrdenie

sťažovateľa bolo vyvrátené správcom dane, ktorý prostredníctvom žiadosti o MVI adresovanej rumunským orgánom zistil, že títo rumunskí občania popreli, že by uskutočňovali akúkoľvek dopravu pre alebo od sťažovateľa. Potom, ako bol zrejmý výsledok žiadosti o MVI týkajúci sa rumunských občanov, ktorí mali vykonať prepravu solárnych panelov, sťažovateľ zmenil svoje tvrdenia a uviedol, že došlo k administratívnej chybe a dopravcov nevie špecifikovať, nakoľko títo boli dojednaní priamo odberateľom. Sťažovateľ taktiež nepredložil v rámci daňovej kontroly žiadne doklady o úhrade za dodaný tovar. Tvrdenia (či už ústne alebo písomné) o spôsobe úhrady postúpením pohľadávky a zabezpečovacími zmenkami sťažovateľ nepodložil žiadnymi dokladmi. Správca dane správne skonštatoval, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, ktoré je primárnym predpokladom na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Zistenia správcu dane boli potvrdené aj výsledkami v rámci MVI do Poľska a Rumunska.

42. K námietke sťažovateľa, ktorý v kasačnej sťažnosti uviedol, že ako dôkaz uskladnenia solárnych panelov v Diakovciach predložil vyjadrenie C. D. zo dňa 01.03.2016, ktorá potvrdila uskladnenie solárnych panelov žalobcu a obchodné vzťahy so Štefanom Ďurinom a vyjadrenie obchodnej spoločnosti DREVÁR - SZ, s.r.o., kasačný súd uvádza, že ide opätovne len o písomné vyjadrenia, bez akýchkoľvek ďalších dôkazov (dokladov, zmlúv, potvrdení), ktoré vo svetle ostatných skutočností nie sú spôsobilé zvrátiť pochybnosti správcu dane.

43. Zistené okolnosti zjavne nasvedčujú tomu, že plnenia, ktoré sťažovateľ deklaruje ako prijaté a z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sťažovateľ tvrdil. Keďže sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal, že od deklarovaného dodávateľa prijal tovar, ktorý deklaroval predloženými faktúrami, že tento uskladnil a následne predal odberateľovi do Poľskej republiky, mohol kasačný súd len konštatovať, že krajský súd posúdil vec z hľadiska vymedzenia žalobných bodov po právnej stránke správne, keď sa z vyššie opísaných dôvodov stotožnil so žalovaným, že v danom prípade sťažovateľovi právo na odpočítanie dane, pre nesplnenie podmienok stanovených v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH, nepatrí.

44. Kasačný súd považuje za potrebné k argumentácii sťažovateľa doplniť, že pokiaľ existujú objektívne skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje daňový subjekt predloženými dokladmi, nie je povinnosťou správcu dane vyvracať pravdivosť dokladov, ale oznámiť svoje pochybnosti a ich dôvody kontrolovanému daňovému subjektu. Pokiaľ správca dane vyzve daňový subjekt, aby preukázal pochybné skutočnosti, je na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť predložených dokladov, doplnil chýbajúce údaje alebo vysvetlil nejasnosti, inými slovami, aby preukázal, že dôvod pre pochybnosti v skutočnosti neexistoval a zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt zdokumentoval.

45. Čo sa týka ďalších námietok sťažovateľa, kasačný súd súhlasí s tvrdením sťažovateľa, že daňové konanie nie je ovládané koncentračnou zásadou a sťažovateľ má možnosť predkladať dôkazy aj v priebehu odvolacieho konania. Toto napokon nerozporovali ani orgány verejnej správy, ktoré sťažovateľovi umožnili, aby v rámci daňového konania (vrátane odvolacieho konania) predložil a doplnil dôkazy, ktoré by preukázali uskutočnenie obchodnej transakcie v zmysle predložených faktúr. Sťažovateľ však túto svoju povinnosť nesplnil a ani do ukončenia odvolacieho konania nepredložil orgánom verejnej správy dôkazy, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie deklarovaného obchodu (ako bolo vyššie uvedené sťažovateľ nepreukázal nákup, prepravu, uskladnenie, úhradu ani prepravu k odberateľovi).

46. Čo sa týka námietky sťažovateľa, týkajúcej sa miestneho zisťovania a vypočítania osoby pri miestnom zisťovaní (miestne zisťovanie zo dňa 15.01.2014), keď mal za to, že miestne zisťovanie nezahrňa oprávnenie zamestnancov správcu dane klásť osobám prítomným na mieste, kde sa uskutočňuje miestne zisťovanie, otázky, kasačný súd vyhodnotil aj túto kasačnú námietku ako nedôvodnú.

47. Podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhladáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

48. Podľa § 39 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

49. Miestne zisťovanie patrí medzi procesné nástroje, ktorými sa plní účel správy daní. Správca dane miestnym zisťovaním vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní, pričom výsledky miestneho zisťovania môžu byť dôkazom pri správe daní. Miestne zisťovanie môže vykonať správca dane neohlásene (ako to bolo v posudzovanom prípade), t. j. bez predchádzajúceho súhlasu, resp. upovedomenia daňového subjektu, prípadne inej osoby. Správcovi dane tak zo zákona výslovne nevyplýva povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o tom, že sa bude miestne zisťovanie v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávať. Možnosť kontroly takto získaného dôkazu zo strany daňového subjektu za účelom bránenia jeho práv a záujmov je zabezpečená jeho právom nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou u neho vykonávanou, ako i právom vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Kasačnú súd tu poukazuje napr. na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/60/2009 zo dňa 25.05.2010, podľa ktorého „miestne zisťovanie má povahu dôkazného prostriedku a umožňuje správcovi dane na základe vlastného pozorovania a zistení získať informácie potrebné pre správu daní a taktiež pre určenie ďalšieho postupu v rámci daňovej kontroly. Právo kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z § 15 ods. 5 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. [v súčasnosti § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku] netreba brať absolútne v tom zmysle, že daňový subjekt musí byť prítomný pri každom miestnom zisťovaní, nakoľko relevantné informácie vyplývajúce z miestneho zisťovania podliehajú prejednaniu s dotknutým daňovým subjektom, pri ktorom má daňový subjekt možnosť v plnej miere využiť svoje procesné právo vyjadriť sa k zisteniam správcu dane, navrhnovať vykonanie ďalších dôkazov na podporu jeho tvrdení, resp. na vyvrátenie podozrenia o nevierohodnosti ním predkladaných dôkazov, prípadne klásť otázky tretím osobám zúčastneným na daňovom konaní“.

50. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vykonal dňa 15.01.2014 miestne zisťovanie v Diakovciach, kde mal byť v roku 2013 uskladnený tovar (solárne panely), a to za účelom preverenia skladových priestorov. Pri tomto miestnom zisťovaní sa v týchto priestoroch skladu nachádzal jeden z nájomníkov (za spoločnosť G & G TRANS, s.r.o.), ktorý poskytol vyjadrenie, že v priestoroch sú dvaja nájomcovia G & G TRANS, s.r.o. a spoločnosť TyBobo tech LLC, o.z.p.. Okrem toho dodal, že v septembri 2013 neboli v sklade uskladnené solárne panely. Krajský súd k predmetnému vyjadreniu uviedol, že zaznamenanie výpovede tejto osoby pri miestnom zisťovaní, ktorá sa nachádzala v skladových priestoroch, nemožno považovať za výsluch svedka. Okrem toho mal krajský súd za to, že „išlo o uvedenie takých skutočností, ktoré pre meritum veci neboli podstatné, keď pre rozhodnutie o uplatnenom nároku žalobcu neboli výsledky tohto miestneho zisťovania a skutočnosti uvedené osobou zastihnutou v skladových priestoroch smerodajné“.

51. Výber druhu dôkazného prostriedku je na správcovi dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Je v kompetencii správcu dane, pri aplikovaní základných zásad daňového konania, určiť spôsob dokazovania. Správca dane si v tomto prípade zvolil inštitút miestneho zisťovania, a to za účelom preverenia skladových priestorov. Kasačný súd mal za to, že s ohľadom na štádium daňového konania (začiatok daňového konania, kedy správca dane vykonáva vyhľadávaciu činnosť), okolnosti prejednávaneho prípadu (deklarované uskladnenie rozsiahleho tovaru v sklade, ktorý patril obchodnej spoločnosti, ktorá nebola súčasťou obchodnej transakcie) a na spôsob vykonania miestnych zisťovaní správcom dane (obsah kladených otázok a charakter získaných informácií vo vzťahu k meritu veci), nemožno prisvedčiť námietke sťažovateľa, že išlo o výsluch svedka. Z obsahu úradného záznamu z miestneho zisťovania nevyplýva, že by správca dane miestnym zisťovaním chcel úmyselne tento úkon zameniť s výsluchom svedka. Kasačný súd poukazuje aj na to, že správca dane nevykonal miestne zisťovanie za účelom vykonať výsluch tejto konkrétnej osoby, ale išlo o osobu, ktorá bola prítomná na mieste v čase miestneho zisťovania. Táto v zmysle § 39 daňového poriadku poskytla správcovi dane súčinnosť (poskytnutím potrebného vysvetlenia), potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania,

keď správcovi dane oznámila osoby, ktoré si prenajímajú priestory od vlastníka nehnuteľnosti a informáciu, či v posudzovanom období (september 2013) videla, že by boli v sklade uskladnené solárne panely. Daňový poriadok pritom výslovne stanovuje, že daňový subjekt ako aj iná osoba je povinná v rámci miestneho zisťovania poskytnúť zamestnancovi správcovi dane potrebné vysvetlenia. Ak sa miestne zisťovanie chápe ako určitý druh ohliadky, pri ktorej správca dane vlastným pozorovaním zisťuje, preveruje alebo objasňuje skutočnosti relevantné pre zákonný a efektívny výkon správy daní, potom je logické, že pre objasnenie relevantných skutočností je potrebné aj vyjadrenie osoby prítomnej pri miestnom zisťovaní. Povinnosť spolupracovať so zamestnancami správcu dane vyplýva aj zo základnej zásady správy daní, podľa ktorej právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane, resp. iným príslušným orgánom (§ 3 ods. 8 daňového poriadku) (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/37/2013 zo dňa 19.03.2014).

52. K spochybňovanej úplnosti dokazovania zo strany správcu dane kasačný súd dodáva, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie a až na základe rozsiahle vykonanej kontroly dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že deklarovaný obchod bol aj reálne uskutočnený. Spochybnené pritom nebolo len uskladnenie tovaru, ale aj jeho preprava do skladu, preprava k odberateľovi a jeho úhrada. Správca dane nezaložil svoje rozhodnutie na vyjadrení osoby prítomnej na miestnom pojednávaní dňa 15.01.2014, ale vykonal ďalšie dokazovanie, pričom až na jeho podklade prijal záver svojho rozhodnutia. Kasačný súd opätovne konštatuje, že tým, že sťažovateľ nebol v rámci daňového konania schopný predložiť žiadne konkrétne dôkazy, ktoré by preukazovali reálne uskutočnenie deklarovaného obchodu, neuniesol svoje dôkazné bremeno. Kasačný súd zároveň poukazuje na to, že sťažovateľ bol oboznámený so všetkými dôkazmi, ktoré boli správcom dane použité ako podklad pre vydanie napadnutých rozhodnutí. Ako už kasačný súd uviedol vyššie nie je úlohou správcu dane, aby prevzal úlohu daňového subjektu a aktívne preukazoval skutočnosti, že reálne došlo k uskutočneniu deklarovaného obchodu.

53. Čo sa týka argumentácie sťažovateľa rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/86/2013 zo dňa 15.04.2015, v ktorom najvyšší súd čiastočne uznal ako dôvodnú argumentáciu žalobcu týkajúcu sa miestneho zisťovania, podľa názoru súdu skutkové a právne okolnosti v prejednávanej veci nekorešponujú s okolnosťami vo veci sp. zn. 2Sžf/86/2013. V tejto veci došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného z dôvodu viacerých procesných pochybení správcu dane, ktorý predovšetkým vykonával výsluchy bez upovedomenia daňového subjektu ako aj nesprávneho vyhodnotenia charakteru miestnych zisťovaní, čím došlo k porušeniu procesných práv daňového subjektu, čo je však nepochybne odlišná situácia ako v prípade sťažovateľa. V prejednávanej veci s ohľadom na zmienené okolnosti (bod 56) kasačný súd vyhodnotil, že správca dane nepostupoval nezákonne, keď v danej situácii zvolil konkrétny druh dôkazného prostriedku (miestne zisťovanie) a v jeho rámci žiadal osobu, prítomnú na mieste miestneho zisťovania o poskytnutie súčinnosti (poskytnutie vyjadrenia).

54. Kasačný súd považuje sa potrebné dodať, že si je vedomý právneho záveru, ktorý bol vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/28/2011 zo dňa 20.06.2012, v zmysle ktorého „ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka“. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 906/2016 zo dňa 15.12.2016, podľa ktorého „túto právnu vetu samo osebe bez zohľadnenia skutkových okolností konkrétnej veci nemožno považovať za dostatočný a vyčerpávajúci podklad pre jednoznačný záver o aplikácii inštitútu výsluchu svedka, prípadne miestneho zisťovania. Pri súčasnej existencii inštitútu výsluchu svedka a miestneho zisťovania, ktoré má definičný prvok, ktorý je podobný výsluchu svedka, a to povinnosť daňového subjektu a tretej osoby poskytnúť súčinnosť podľa § 14 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. [v súčasnosti § 39 ods. 1 daňového poriadku], ktorá vychádzajúc z textu zákona, najmä zahŕňa povinnosť podať potrebné vysvetlenia zamestnancovi správcu dane, citovaná právna veta nemôže byť vnímaná ako vyčerpávajúce a dostatočné vymedzenie rozdielu medzi obidvoma inštitútmi. Je nevyhnutné, aby všeobecné súdy podporne zohľadnili aj skutkové okolnosti prerokovanej veci - predovšetkým ďalšie relevantné skutkové zistenia a povahu skutočností, ktoré majú objasniť v procese dokazovania.“

55. Kasačný súd napokon posúdil ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľa, že správca dane prekročil zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, čo spôsobilo nezákonnosť daňovej kontroly.

56. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

57. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

58. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

59. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

60. Podľa článku 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

61. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

62. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

63. Podľa bodu 25 Nariadenia Rady č. 904/2010 lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.

64. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že:

- daňová kontrola sa začala dňom 18.12.2013 v zmysle § 46 ods.1 daňového poriadku [oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (za zdaňovacie obdobie september 2013) č. 9601401/5/5469549/2013/Mak zo dňa 09.12.2013],
- rozhodnutím č. 9601401/5/405867/2014/Mak zo dňa 03.09.2014 správca dane postupom podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 09.09.2014, z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, keďže požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií za účelom preverenia dodávok tovaru posudzovaných v rámci daňovej kontroly. Zároveň sťažovateľa poučil o tom, že daňová kontrola sa prerušuje od 09.09.2014 do dňa doručenia poslednej odpovede na MVI správcovi dane,
- oznámením č. 9601401/5/103185/2015/Mak zo dňa 15.01.2015 správca dane oznámil sťažovateľovi, že pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, keď v tento deň došla posledná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií,
- vypracoval protokol č. 129658/2015 zo dňa 25.03.2015 a tento doručil spolu s výzvou v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku sťažovateľovi dňa 30.03.2015. Týmto dňom bola daňová kontrola ukončená.

65. Výkon daňovej kontroly je zákonom časovo limitovaný na jeden rok a trvá od začiatku daňovej kontroly po doručenie protokolu z výkonu daňovej kontroly. Daňový poriadok v § 61 umožňuje

prerušiť daňovú kontrolu a stanovuje, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, zverejnený v Zbierke stanovísk NSSR a súdov SR č. 60/2016). Z uvedeného je zrejmé, že zákonná lehota daňovej kontroly bola dodržaná v zmysle § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 daňového poriadku, keď táto lehota plynula od 18.12.2013 do 09.09.2014, kedy bola prerušená a následne lehota plynula od 15.01.2015 do ukončenia daňovej kontroly dňa 30.03.2015.

66. V súvislosti s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa nedodržania lehoty daňovej kontroly v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010, kedy sťažovateľ mal za to, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Nariadení Rady č. 904/2010 pre poskytnutie požadovaných informácií, kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 Hydina SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021. V bode 35 tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ uviedol, že „lehoty stanovené v článku 10 tohto nariadenia sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými orgánmi, ktoré majú spolupracovať v rámci mechanizmu zavedeného uvedeným nariadením a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom.“ Daňové subjekty tak ani nemusia byť oboznámené o predĺžení lehoty na vykonanie žiadosti, prípadne o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote. „Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie“ (bod 37 rozsudku). Kasačný súd, aj s ohľadom na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, konštatuje, že prekročenie lehoty na poskytnutie informácií v rámci MVI, ktorá je stanovená v Nariadení Rady č. 904/2010, nemá priame účinky na prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 daňového poriadku a nespôsobuje ďalšie plynutie lehoty na jej vykonanie. Daňová kontrola tak v predmetnej veci pokračovala obdržaním konečnej správy od dožiadaných daňových orgánov.

67. K uvedenému je potrebné dodať, že v súvislosti s posúdením zákonnosti dĺžky daňovej kontroly je nevyhnutné posudzovať aj primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, aby tento inštitút nebol zneužívaný ako určitý nástroj na umelé a neúčelné predĺženie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Kasačný súd však súhlasí s názorom a odôvodnením krajského súdu v tom, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov. Správca dane taktiež pokračoval vo výkone daňovej kontroly, a to akonáhle pominuli dôvody na jej prerušenie. Predmetom žiadosti o MVI, teda dôvodom prerušenia daňovej kontroly, bolo poskytnutie informácií, za účelom preverenia deklarovanych obchodov, a to na základe predložených dokladov a skutočností tvrdených sťažovateľom. Nešlo o neúčelné a nepodložené konanie správcu dane, ktorým by tento mal sledovať len „umelé“ predlžovanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, naopak, správca dane si týmto konaním plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval poklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

68. S poukazom na uvedené kasačný súd vyhodnotil námietku sťažovateľa, týkajúcu sa prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho dôvodu nezákonne vedeného daňového konania, ako nedôvodnú.

69. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti žiadal kasačný súd o prerušenie konania (vzhľadom na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vedeného na Súdnom dvore EÚ, v ktorom sa rieši otázka, ktorá má význam na rozhodnutie krajského súdu aj v tomto konaní), kasačný súd odkazuje na vyššie zmienený rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 Hydina SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021, týkajúci sa výkladu článku 10 Nariadenia č. 904/2010. V tomto rozsudku Súdny dvor EÚ dal odpoveď na otázky kasačného súdu, či sa má článok 10 Nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 vykladať v tom zmysle, že stanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný

členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Súdny dvor EÚ vo veci C- 186/20 vyslovil, že „toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimerane dĺžky tohto prerušenia“ (bod 43).

70. Takto poskytnutý výklad Súdneho dvora EÚ odpovedá na otázky sťažovateľa, týkajúce sa zákonnosti dĺžky daňovej kontroly a vzhľadom na už zodpovedané otázky nie je potrebné v tomto štádiu konania prerušiť konanie a podať návrh na prejudiciálne konanie na Súdny dvor EÚ. Kasačný súd preto návrh sťažovateľa na prerušenie konania zamietol.

71. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

72. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

73. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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