

Kľúčové slová: výzva k odstráneniu pochybností v daňovom konaní; dôkazné bremeno; prenos dôkazného bremena

Prejudikatúra: I. ÚS 377/2018

Vzťah k právnej úprave: § 46 ods. 5 Daňového poriadku

Právna veta

- I. Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správca dane na kontrolovaný daňový subjekt.**
- II. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu.**
- III. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.**

[rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. I Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022: predsedníčka senátu JUDr. Anita Filová (sudkyňa spravodajkyňa), JUDr. Petra Pribělská, PhD. a JUDr. Juraj Vališ, LL.M.]

Vymedzenie veci

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce (ďalej len „*správca dane*“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „*DPH*“) za zdaňovacie obdobie marec 2014. Daňová kontrola bola začatá dňa 07.07.2014. Protokol z daňovej kontroly č. 103455300/2016 zo 7. júla 2016 bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi 8. júla 2016, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená.

2. Správca dane vydal dňa 25.11.2014 podľa § 61 ods. 1 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*“ alebo „*zákon č. 563/2009 Z. z.*“) rozhodnutie, ktorým z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „*Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010*“) prerušil daňovú kontrolu odo dňa 05.12.2014 do dňa, keď sa získajú informácie, resp. podklady potrebné pre správne určenie dane, a to na základe žiadosti číslo: 9810401/5/5182695/2014/Ros zo dňa 25.11.2014 (žiadosť sa týkala spoločnosti AGRIFIRM

MAGYARORSZÁG ZRT - dodávateľ žalobcu). Odpoveď na MVI bola správcovi dane doručená dňa 29.05.2015, ktorým dňom pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a pokračovalo sa v jej výkone, o čom bol žalobca písomne informovaný. Správca dane vydal dňa 23. júna 2015 podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku opäť rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 20413611/2015 odo dňa 30.06.2015 z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Išlo o žiadosť číslo: 983739/2015 zo dňa 19.06.2015 a táto sa týkala odberateľa žalobcu, spoločnosti VIA PROCONS SRL. V daňovej kontrole sa pokračovalo po obdržaní odpovede z MVI dňa 06.11.2015. Následne správca dane opäť prerušil daňovú kontrolu odo dňa 10.12.2015 z dôvodu získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu, a to rozhodnutím číslo: 21404009/2015 zo 7. decembra 2015. Jednalo sa o žiadosť číslo: 1739793/2015 zo 4. decembra 2015, ktorá sa týkala spoločnosti PROFESIONAL OIL Kft. V daňovej kontrole sa pokračovalo po doručení odpovede dňa 8. apríla 2016.

3. Správca dane s odkazom na § 3 ods. 2 daňového poriadku oznámil žalobcovi, a to podaním označeným ako „*Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly*“ číslo: 103148045/2016 zo 16. mája 2016, že do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia sa môže dostaviť na Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 13.05.2016, pričom žalobca sa k správcovi dane nedostavil. Následne dňa 07.07.2016 vydal správca dane protokol z daňovej kontroly.

4. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril vyjadrením zo dňa 28.07.2016, v ktorom nesúhlasil so zisteniami správcu dane, namietal porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, konkrétne, že si správca dane nesplnil povinnosť tým, že mu neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených k daňovej kontrole a navrhol doplnenie dokazovania. Správca dane doplnil dokazovanie dopytmi na OTP Banka Slovensko, a.s., Colný úrad Michalovce, Krajské riaditeľstvo PZ v Košiciach a následne oznámil žalobcovi podaním zo dňa 16.11.2017, že do 10 dní odo dňa doručenia oznámenia sa môže oboznámiť s priebežnými výsledkami vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 s tým, že termín si má dohodnúť telefonicky so správcom dane.

5. Správca dane rozhodnutím číslo: 102565050/2017 z 12. decembra 2017 (ďalej aj ako len „*prvostupňové rozhodnutie*“) podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 823,89 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, nepriznal nadmerný odpočet v sume 355,32 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 6 468,57 €. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o nesplnení podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „*zákon o DPH*“ alebo „*zákon č. 222/2004 Z. z.*“), konkrétne dodanie repkových výliskov spoločnosti VIA PROCONS SRL so sídlom v Rumunsku na základe faktúr č. 1403009, deň dodania tovaru 26.03.2014, fakturovaná suma 22 647,64 €, č. 1403010, deň dodania tovaru 27.03.2014, fakturovaná suma 5 822,04 €, č. 1403011, deň dodania tovaru 28.03.2014, fakturovaná suma 5 673,86 € a č. 1403012, deň dodania tovaru 31.03.2014, fakturovaná suma 5 793,36 € (ďalej aj ako „*sporné faktúry*“) v celkovej sume 39 936,90 €. Správca dane vypočítal daň na výstupe zo sporných faktúr podľa § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „*zákon o DPH*“ alebo „*zákon č. 222/2004 Z. z.*“), teda 20% zo základu dane 33 280,75 €, t. j. 6 656,15 €. Ďalším dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bolo nesplnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v tuzemsku podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Konkrétne išlo o odpočítanie dane z faktúry č. 14027 od spoločnosti

MVR s.r.o. zo dňa 31.03.2014, základ dane 838,68 €, DPH 167,74 € za prepravu repkových výliskov. Ďalšie kontrolné zistenia správcu dane uvedené v prvostupňovom rozhodnutí nemali vplyv na určený rozdiel dane.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o dôvodnosti ktorého rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100663565/2018 z 5. apríla 2018 (ďalej len ako „*napadnuté rozhodnutie*“) tak, že prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

7. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania. Podľa predložených faktúr, vážnych lístkov a dokladov CMR preprava mala byť uskutočnená motorovými vozidlami C. XXX, Y. XXX, L. XXX Q. C. XXXIC, podľa CMR dokladov preprava mala byť uskutočnená zo Stredy nad Bodrogom a ako miesto prevzatia tovaru v inom členskom štáte bolo označené Maďarsko. Správca dane z odpovede na MVI doručenej dňa 06.11.2015 zistil, že spoločnosť VIA PRONONS SRL kúpila repkové výlisky od spoločnosti VENERG s.r.o. a tieto mali byť ďalej predané spoločnosti PROFESIONAL OIL Kft. Z odpovede na MVI doručenej dňa 08.04.2016 však vyplýva, že maďarská daňová správa nepotvrdila dodanie repkových výliskov pre spoločnosť PROFESIONAL OIL Kft., keď podľa poskytnutých informácií uvedená spoločnosť nevykonávala obchodnú činnosť, spoločnosť je zmiznutý obchodník, zástupca spoločnosti bol v požadovanom období ukrajinský občan, momentálne nekontaktný. V súvislosti s vozidlami, ktoré mali zabezpečovať prepravu maďarská daňová správa zistila, že majiteľ vozidla s evidenčným číslom Y. XXX je A. E. a v dňoch 03.03.2014 - 24.03.2014 uskutočňoval prepravu repky z KITTE Zrt do VIA PROCONS SRL. Nakládka sa uskutočnila v Geszthely a vykládka sa uskutočnila v Strede nad Bodrogom. Prevzatie tovaru bolo potvrdené spoločnosťou VENAS, a.s. Košice. Dňa 25.03.2014 a 27.03.2014 bol prepravovaný slnečnicový olej z Rumunska do SR pre spoločnosť VENAS, a.s., ktorá potvrdila prevzatie. Ďalej bolo maďarskou daňovou správou zistené, že majiteľom vozidla KFX 026 je spoločnosť Powders Kft, ktorá uskutočnila prepravu pre spoločnosť VIA PROCONS SRL. V dňoch 06.03.2014 - 14.03.2014 bola prepravovaná repka, v dňoch 25.03.2014 a 26.03.2014 bola prepravovaná slnečnica, odberateľom bola spoločnosť VENAS, a.s., ktorá potvrdila prevzatie.

8. Žalovaný ďalej dôvodil, že nezrovnalosti boli správcom dane zistené aj porovnávaním vážnych lístkov predložených žalobcom tvoriacich prílohu faktúry č. 1403010 a predložených prepravcami. Z odpovede na MVI bolo správcom dane zistené, že vážny lístok zo dňa 27.03.2014 č. 481 predložený prepravcom Powders Kft. je vystavený na slnečnicu prepravenú motorovým vozidlom C. zo spoločnosti VIA PROCONS SRL pre odberateľa VENAS, a.s., vážené o 8:47, vytlačený vážny lístok o 8:48:12 hod a súčasne v tom istom čase o 8:48 hod. je vystavený vážny lístok č. 484, ktorý tvorí prílohu faktúry č. 1403010 vystavenej žalobcom pre spoločnosť VIA PROCONS SRL zo dňa 27.03.2014, kde boli vážené repkové výlisky na tom istom motorovom vozidle C. XXX o 8:48 hod., vytlačené o 8:48:25 hod. Podľa vážnych lístkov 481 a 484 v priebehu jednej minúty bola odvážená slnečnica, prevzatá na sklad, odvážené prázdne vozidlo, naplnené repkovými výliskami a odvážené naložené vozidlo. Z pohľadu správcu dane je uskutočnenie takejto manipulácie s tovarom nereálne, nehľadiac na fakt, že v priebehu minúty boli okrem tohto váženia uskutočnené celkovo štyri váženia podľa počtu vydaných vážnych lístkov 481-484.

9. S poukazom na uvedené žalovaný uzavrel, že napriek tomu, že spoločnosť VIA PROCONS SRL vo svojej účtovnej evidencii priznala „*triangulárny obchod*“, objednala prepravu a zaplatila za ňu, vyššie uvedené zistenia z MVI nepreukázali, že tovar - repkové výlisky bol prepravený do iného členského štátu - Maďarsko a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania, tak ako to žalobca deklaroval správcovi dane. Žalobca tak nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

10. V súvislosti s námietkou žalobcu o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorého sa mal správca dane dopustiť tým, že neoznámil kontrolovanému daňovému subjektu svoje pochybnosti nadobudnuté pri výkone daňovej kontroly a nevyzval ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, žalovaný uviedol, že preskúmal písomnosť správcu dane - Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly č. 103148045/2016 zo dňa 16.05.2016, doručenej splnomocnenému zástupcovi dňa 19.05.2016 v kontexte s právami a povinnosťami daňového subjektu upravenými v ustanovení § 45 daňového poriadku a v kontexte so zásadou úzkej súčinnosti s daňovým subjektom upravenej v § 3 ods. 2 daňového poriadku, pričom skonštatoval, že ak správca dane zaslal daňovému subjektu vyššie uvedenú písomnosť za účelom, aby sa žalobca oboznámil s priebežnými zisteniami a oboznámil sa s pochybnosťami správcu dane a mal možnosť sa vyjadriť k nim, je takýto úkon správcu dane v súlade so zásadou úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom. Žalovaný sa nestotožnil s argumentáciou splnomocneného zástupcu daňového subjektu, že ak správca dane nepostupoval exaktne podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku porušil svoje povinnosti dodajúc, že predmetné ustanovenie neupravuje spôsob, akým to má správca dane vykonať majúci za to, že správca dane môže oznámiť svoje pochybnosti a vyzvať kontrolovaný daňový subjekt na vyjadrenie, doplnenie údajov, vysvetlenie nejasností, opravu údajov a preukázanie ich pravdivosti aj pri ústnom pojednávaní, napríklad pri oboznamovaní s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, čím by sa dosiahlo naplnenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, avšak daňový subjekt toto svoje právo nevyužil a na daňový úrad sa nedostavil.

11. Žalovaný na záver skonštatoval, že preskúmaním prvostupňového rozhodnutia a predloženého spisového materiálu je postup správcu dane a závery, ku ktorým dospel vo svojom rozhodnutí v súlade s právnymi predpismi.

Priebeh správneho súdneho konania

12. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu navrhujúc správne mu súdu jeho zrušenie vrátane zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

13. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „*krajský súd*“ alebo „*správny súd*“) rozsudkom č. k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

14. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd po podrobnom opise priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho a odvolacieho konania argumentoval vo vzťahu k dôvodom správnej žaloby. V prvom rade sa venoval námietke vo vzťahu k porušeniu procesných práv účastníka daňového konania, keď žalobca tvrdil, že pri výkone daňovej kontroly došlo k neodstrániteľnej vade zákonnosti porušením § 46 ods. 5 daňového poriadku. Podľa názoru správneho súdu nemôže obstať tvrdenie žalovaného, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá povinnosť správcovi dane, avšak na strane druhej,

ak správca dane preukáže, že vykonával úkony k tomu, aby dal možnosť kontrolovanému daňovému subjektu sa vyjadriť k zisteniam z kontroly a v rámci toho aj k pochybnostiam správcu dane, potom bol účel tohto ustanovenia naplnený, pretože uvedené ustanovenie priamo ukladá správcovi dane povinnosť v prípade, ak vzniknú pochybnosti o správnosti alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, aby preukázateľným spôsobom tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámil a zároveň, aby ho vyzval, aby sa k nim vyjadril. Správny súd poukázal na to, že tieto skutočnosti žalovaný v preskúmvanej veci žiadnym spôsobom nepreukázal a jeho oznámenie zo dňa 16.05.2016 nespĺňa zákonom vyžadované predpoklady, pretože správca dane v tomto oznámení neuviedol daňovému subjektu (žalobcovi) žiadne konkrétne pochybnosti a ani nevyzval žalobcu, aby sa k nim vyjadril, prípadne, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Mal za to, že z obsahu oznámenia správcu dane vyplýva to, že za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly sa daňový subjekt v stanovenej lehote môže dostaviť správcovi dane, a preto správny súd uzavrel, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu v procesnom postupe správcu dane, a to nesplnením povinnosti zakotvenej v § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej, čím je daný zrušovací dôvod v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „SSP“ alebo „*Správny súdny poriadok*“).

15. Správny súd ďalšie žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné a v plnom rozsahu odkázal na stanovisko žalovaného vo vyjadrení k správnej žalobe. Predovšetkým vo vzťahu k neuznaniu oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH správny súd uviedol, že v priebehu daňovej kontroly vznikli veľmi vážne pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru do iného členského štátu, pretože k uplatneniu oslobodenia dodávky vnútri spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že fyzicky opustil územie členského štátu odoslania, čo je zákonná podmienka pre uplatnenie oslobodenia do dane. Teda žalobca bol povinný preukázať, že tovar bol reálne fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu, čo sa mu však nepodarilo, tieto skutočnosti vyplývajú aj z jednotlivých odpovedí na MVI, ako aj záznamov Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe nákladných motorových vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu deklarovaného tovaru. V tejto súvislosti správny súd poukázal tiež na to, že u spoločnosti VIA PROCONS SRL nebolo preukázané, že tovar nakúpený od žalobcu táto spoločnosť prepravila alebo odoslala mimo územia členského štátu odoslania. Mal za to, že na danú vec nie je možné použiť ani právne závery vyplývajúce z bodov 42 a 43 rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona Kft., pretože v konaní pred správcou dane nebolo preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený mimo územia členského štátu odoslania a z odpovedí na MVI vyplynulo, že vozidlá, ktoré mali uskutočňovať prepravu (C. XXX, Ya. XXX) v čase od 26.03.2014 do 31.03.2014 prepravovali inú komoditu (slniečnicový olej a slnečnicu) pre odberateľa VENAS, a.s., ktorý potvrdil prevzatie, preprava bola z Rumunska, resp. do Maďarska na Slovensko. Žalobca tak nepreukázal, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky predmetného rozsudku uvedené v bode 42 a 43 rozsudku.

16. Za nedôvodnú rovnako označil správny súd námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že aj v prípade, ak prerušenie daňovej kontroly presahovalo lehotu troch mesiacov, správca dane je povinný čakať na odpovede daňových úradov iných členských štátov a pokračovať v daňovej kontrole až po obdržaní tejto odpovede. Preto uzavrel, že prerušenie daňovej kontroly v danom prípade nemá prvky nezákonnosti vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly. K námietke o nezákonnosti vyrubovacieho konania, ktoré trvalo od 09.07.2016 do 12.12.2017

správny súd uviedol, že ani táto nie je opodstatnená, pretože správca dane pri vydaní rozhodnutia vo vyrubovacom konaní nepostupuje v lehotách podľa § 65 ods. 1 daňového poriadku, ale v lehote podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, pričom mal preukázať, že správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie dňa 12.12.2017, teda v zákonom stanovenej lehote 15 dní od spísania úradného záznamu zo dňa 04.12.2017.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

17. Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/70/2018-44 z 18. septembra 2019 podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. pre nesprávne právne posúdenie veci.

18. Žalovaný namietal výklad ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorý podal správny súd, pričom citoval jeho úvahy a východiská uvedené v bode 37 a 38 napadnutého rozsudku (bod 14 tohto rozsudku). Poukázal na to, že právny názor a výklad daného ustanovenia správnym súdom sa javí tak, ako keby chcel správny súd povedať, že v prípade, ak správca dane nevyzve kontrolovaný daňový subjekt na odstránenie pochybností výzvou podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, tak na základe nepravdivých údajov vydá nezákonné rozhodnutie. Sťažovateľ v súvislosti s ustanovením § 46 ods. 5 daňového poriadku argumentoval, že toto poskytuje určitú ochranu daňovým subjektom, ale v tom zmysle, aby správca dane nepriznal daňovému subjektu ním uplatňované nároky len z toho dôvodu, že má pochybnosti o predložených dokladoch, ale dal daňovému subjektu možnosť prípadné pochybnosti vysvetliť a nedostatky odstrániť, prípadne doplniť ďalšie dôkazy dodajúc, že tento účel môže správca dane naplniť aj tým, že daňový subjekt oboznámi s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, t. j. s tým, ktoré nároky uplatňované daňovým subjektom má správca dane preukázané a ktoré nároky neuznáva a z akých dôvodov.

19. Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že správny súd neakceptovaním jeho stanoviska k postupu správcu dane v rámci daňovej kontroly v súvislosti s vydaným oboznámením sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly a zaviazaním vytykané procesné pochybenia odstrániť, nevzal do úvahy všetky okolnosti posudzovaného prípadu, predovšetkým, či išlo o podstatné pochybenie a vadu, ktorú je možné odstrániť a či sa takýmto postupom dosiahne priaznivejší výsledok pre žalobcu, zvlášť za situácie, keď iné procesné pochybenia namietané žalobcom, správny súd ako nedôvodné odmietol. V tejto súvislosti poukázal na to, že postup podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku správca dane uplatňuje v daňovej kontrole, pričom v danom prípade bola daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 riadnym spôsobom skončená podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, doručením protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, a to dňa 08.07.2016 dodajúc, že ukončenie daňovej kontroly je stav, ktorý sa už nedá prelomiť a správca dane sa do ukončenej daňovej kontroly nemôže vrátiť a vykonávať úkony, ktoré daňový poriadok určuje pre daňovú kontrolu.

20. Sťažovateľ poukázal na to, že ak správny súd vyhodnotil, že nezaslanie výzvy žalobcovi podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku je procesné pochybenie v daňovej kontrole, ide o neodstrániteľný nedostatok daňovej kontroly, avšak tento nemá podľa jeho názoru vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia. Poukázal na to, že žalobca využil svoje právo na vyjadrenie sa k protokolu a priložil písomné vyjadrenie zo dňa 28.07.2016. V písomnom vyjadrení okrem námietky o nedodržaní postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku uviedol svoje stanovisko k jednotlivým zisteniam uvedeným v protokole a záverom správcu dane vyplývajúcich z vykonaného dokazovania. Žalobca bol teda ešte pred vyrubovacím konaním a vydaním rozhodnutia oboznámený so zisteniami správcu dane a mal možnosť

sa k nim vyjadriť, čo aj urobil. Keďže tieto vyjadrenia, podľa správcu dane nevyvrátili jeho zistenia a závery, správca dane svoj názor nezmenil.

21. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že správca dane zaslal žalobcovi list - Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami vyrubovacieho konania zo dňa 16.11.2017, ktorý mu bol doručený dňa 21.11.2017, pričom žalobca sa k správcovi dane nedostavil, z čoho vyplýva, že nemal záujem prerokovať so správcom dane svoje vlastné pripomienky k výsledku daňovej kontroly. O tejto skutočnosti správca dane spísal úradný záznam zo dňa 04.12.2017.

22. Sťažovateľ uviedol, že ak by mal postupovať v zmysle právneho názoru správneho súdu uvedeného v napadnutom rozsudku, potom by musel žalobcovi zaslať výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čo vo vyrubovacom konaní nie je možné. Uvedené znamená, že odstránenie vytýkaného procesného nedostatku, ktorým správny súd zaviazal sťažovateľa je nevykonateľné. Mal za to, že oboznamovanie žalobcu s pochybnosťami správcu dane za situácie, keď bol žalobcovi doručený protokol o výsledku daňovej kontroly, ku ktorému sa žalobca vyjadril, bolo mu doručené rozhodnutie na vyrubený rozdiel dane, proti ktorému podal odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté, by bolo čisto formalistickým prístupom majú za to, že vykonanie požadovaného úkonu by neprinieslo pre žalobcu priaznivejší výsledok vzhľadom na to, že žalobca predložil k daňovej kontrole všetky dôkazy, ktorými disponoval, správca dane dôkazy predložené žalobcom vyhodnotil, vykonal dokazovanie za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, zabezpečoval dôkazy prostredníctvom MVI, zaslaním žiadostí Národnej diaľničnej spoločnosti, nahliadal do spisu iných daňových subjektov. Na strane druhej žalobca počas daňovej kontroly zaujal pasívny postoj, nezaujímal sa o priebežné výsledky daňovej kontroly a prerokovania pripomienok k protokolu sa nezúčastnil. S poukazom na uvedené sťažovateľ zastal názor, že nie je naplnený ani ďalší predpoklad preto, aby napadnuté rozhodnutia boli zrušené pre procesné pochybenia, odstránením ktorých by sa dosiahlo priaznivejšie rozhodnutie pre žalobcu. S poukazom na uvedené navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne.

23. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti s poukazom na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky upriamil pozornosť kasačného súdu na tú skutočnosť, že jeho právo na zákonný postup daňových orgánov pri správe daní je chránený Ústavou Slovenskej republiky a v prípade zistenia, že daňový orgán nekoná v súlade so zákonom, resp. koná nad jeho rámec, dochádza k porušeniu subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňových orgánov. K tvrdeniu sťažovateľa (žalovaného), že vytýkané procesné pochybenia nie je možné odstrániť vo vyrubovacom konaní, do ktorého sa vec vracia zrušujúcim rozsudkom súdu, pretože sa toto procesné pochybenie týka daňovej kontroly, ktorá už bola ukončená a vyrubovacie konanie neslúži na konvalidáciu nezákonného konania správcu dane v priebehu daňovej kontroly žalobca s poukazom na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky uviedol, že bolo povinnosťou žalovaného vydať rozhodnutie, ktorým by podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku zmenil predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a konanie zastavil alebo mal možnosť zrušiť rozhodnutie správcu dane, vec mu vrátiť na ďalšie konanie a zaviazat ho právnym názorom, podľa ktorého by správca dane konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h) daňového poriadku zastavil. S poukazom na uvedené žalobca považujúc kasačnú sťažnosť za nedôvodnú navrhol kasačnému súdu, aby ju zamietol a priznal mu nárok na náhradu trov kasačného konania.

Z odôvodnenia rozhodnutia

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

25. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, (...) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) (...) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

27. Dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane bola výlučne skutočnosť, že správny súd prisvedčil dôvodnosti žalobnej námietky o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane, ktorá skutočnosť mala za následok prijatie záveru, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [§ 191 ods. 1 písm. g) SSP]. S uvedeným záverom správneho súdu sa žalovaný nestotožnil z už vyššie uvedených dôvodov majúť za to, že správny súd nebral do úvahy všetky okolnosti posudzovaného prípadu, predovšetkým, či išlo o podstatné pochybenie a vadu, ktorú je možné odstrániť, tvrdiac súčasne, že ide o neodstrániteľnú vadu a tiež, či sa takýmto postupom dosiahne priaznivejší výsledok pre žalobcu, zvlášť za situácie, keď iné procesné pochybenia správny súd odmietol ako nedôvodné.

28. V prvom rade Najvyšší správny súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, ako jedného zo subjektov vykonávajúceho verejnú moc v oblasti správy daní a poplatkov na to, že zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca daňových orgánov s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam správcovi dane vyjadril, a teda aby pravdivosť údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní, preukázal. Táto výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. V posudzovanom prípade však k prenosu dôkazného bremena nedošlo a žalobca, ako kontrolovaný daňový subjekt, sa o dôvodoch nesplnenia zákonných podmienok ustanovených v § 43, § 49 a 51 zákona o DPH dozvedel až z protokolu, dorúčením ktorého došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

29. Samotnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018 venoval aj ústavný súd, ktorý v odôvodnení tohto rozhodnutia rozobral prenos dôkazného bremena nasledovne: „*Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.*“

30. Pri vyhodnocovaní dôvodnosti kasačnej námietky bola, pre kasačný súd práve v posudzovanom prípade, relevantná skutočnosť majúca podklad v predložennom administratívnom spise a to, že správca dane okrem zaslania žiadosti o MVI, vydávania rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, oznamovania o pokračovaní v daňovej kontrole a následného doručenia „*Oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly*“ zo dňa 16.05.2016, ktoré však neobsahovalo žiadne výsledky daňovej kontroly nekonal s kontrolovaným daňovým subjektom a v podstate vydal „*len*“ protokol z daňovej kontroly. Uvedený postup správcu dane je z pohľadu zákonnosti samotného priebehu daňovej kontroly, práve s poukazom na nerešpektovanie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku, pre kasačný súd takej intenzity, že ho nemôže prehliadnuť, nakoľko by tým rezignoval na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je zabezpečovať ochranu práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb proti nezákonným rozhodnutiam a postupom orgánov verejnej správy.

31. Odobrením vyššie uvedeného postupu správcu dane by v podstate mohlo dochádzať aj k obchádzaniu zákonom stanovenej prekluzívnej jednoročnej lehoty (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) na výkon daňovej kontroly, keď správca dane by v časovej tiesni nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím by následne nevykonával dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam kontrolovaného daňového subjektu, avšak protokol by vydal v zákonom stanovenej lehote. V tejto súvislosti je namieste uviesť, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.

32. Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené, to je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným spísaním zápisnice. K aplikácii predmetného ustanovenia v prípade daňovej kontroly žalobcu však preukázateľne nedošlo ani jedným zo spomínaných spôsobov. Kasačný súd sa preto plne stotožňuje so záverom správneho súdu, že písomnosť označená ako „*Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly*“ zo dňa 16. mája 2016, ktorým správca dane žalobcovi oznámil, že sa môže dostaviť na Daňový úrad Košice za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, atribúty ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku nespĺňa, nakoľko v nej absentujú akékoľvek pochybnosti zistené správcou dane, teda zosumarizovanie výsledkov prebiehajúcej daňovej kontroly na základe doručených odpovedí z MVI v spojení s dokladmi predloženými žalobcom, pričom túto písomnosť taktiež nebolo možné posúdiť ani ako predvolanie daňového subjektu na ústne pojednávanie za účelom prejednávania pochybností zistených správcou dane.

33. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti vyhodnotil kasačný súd sťažnostnú námietku sťažovateľa za nedôvodnú, pričom tento právny záver nie je spôsobilé zvrátiť ani jeho tvrdenie, že právny názor správneho súdu, ktorým je viazaný je nevykonateľný, a to z dôvodu ukončenia daňovej kontroly. K uvedenému kasačný súd len dodáva, že je na úvahe konajúcich daňových orgánov, ako vytýkané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku v danom prípade procesne vyriešia. Najvyšší správny súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú postupom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.