

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-5S/36/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200290  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 01. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M.  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1019200290.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Kučerákovskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD., v právnej veci žalobcu: WESTech, spol. s r. o., so sídlom: Stará Vajnorská 17, 831 04 Bratislava, IČO: 35 796 111, zastúpený: Mgr. Dávid Štefanka, advokát, so sídlom: Kutlíkova 17, 851 02 Bratislava, IČO: 42 182 298, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102429789/2018 zo dňa 03.12.2018, takto

### rozhodol:

- I. Súd z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 102429789/2018 zo dňa 03.12.2018 a rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101403741/2018 zo dňa 23.07.2018 a v e c v r a c i a orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011. Daňová kontrola bola začatá na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900403/5/3605887/12/Čech zo dňa 07.12.2012 doručeného žalobcovi dňa 19.12.2012.

2. Z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) podľa čl. 7 Nariadenia Rady Európskeho spoločenstva č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty správca dane dňa 20.06.2013 vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9900450/5/2938868/13/Čech, ktorým bola daňová kontrola prerušená odo dňa 28.06.2013. Správca dane Oznámením č. 20141770/2015 zo dňa 28.04.2015 oznámil daňovému subjektu, že dňa 16.04.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola u kontrolovaného daňového subjektu prerušila a pokračoval vo výkone kontroly.

3. Z dôvodu zaslania ďalších žiadostí o MVI správca dane dňa 07.07.2015 vydal druhé rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 20472739/2015, ktorým bola kontrola prerušená odo dňa 10.07.2015. Oznámením č. 100567676/2017 zo dňa 04.04.2017 správca dane oznámil daňovému subjektu, že dňa 03.04.2017 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a pokračoval vo výkone kontroly. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly č. 101431871/2017 zo dňa 26.06.2017 (ďalej len „Protokol“). Dňom doručenia Protokolu, t. j. 27.06.2017 bola daňová kontrola ukončená. Daňový subjekt sa dňa 19.07.2017 vyjadril k zisteniam uvedeným v Protokole.

4. Na základe kontroly predložených dokladov správca dane konštatoval, že za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2011 si platiteľ uplatnil právo na odpočítanie dane z dvoch faktúr v celkovej hodnote XX.XXX,- Eur za nákup počítačových procesorov od dodávateľa ASC SPEDITION s.r.o., IČO: 36 256 161 (do 21.08.2012 podnikajúci pod obchodným menom Flexio Slovakia s.r.o., do 17.04.2013 podnikajúci pod obchodným menom FLEXIO ONE, s.r.o., od 13.07.2018 ex offo vymazaný z obchodného registra):

1/ číslo faktúry 110010, dátum dodania tovaru - PC komponenty dňa 01.04.2011, základ dane XX.XXX,- Eur a DPH X.XXX,- Eur, spolu XX.XXX,- Eur a  
2/ číslo faktúry 110011, dátum dodania tovaru - PC komponenty dňa 27.04.2011, základ dane XX.XXX,- Eur a DPH XX.XXX,- Eur, spolu XX.XXX,- Eur.

Taktiež si uplatnil právo na odpočítanie aj od dodávateľa TONER EXPRESS, s.r.o., IČO: 36 806 480 (od 07.02.2017 do 26.01.2023 podnikajúci pod obchodným menom TONER EXPRESS, s.r.o. „v konkurze“, od 27.01.2023 ex offo vymazaný z obchodného registra), z dvoch faktúr v celkovej hodnote XX.XXX,- Eur:

1/ číslo faktúry 2011098, dátum dodania tovaru - PC komponenty dňa 07.04.2011, základ dane XXX.XXX,- Eur a DPH XX.XXX,XX Eur, spolu XXX.XXX,XX Eur a  
2/ číslo faktúry 2011101, dátum dodania tovaru - PC komponenty dňa 08.04.2011, základ dane XX.XXX,- Eur a DPH XX.XXX,- Eur, spolu XX.XXX,- Eur.

Kontrolou predložených dokladov správca dane ďalej zistil, že v zdaňovacom období apríl 2011 platiteľ vyhotovil pre odberateľa ELKO GRUPA A/S, so sídlom v Rige, Lotyšsko, IČ DPH: A., osem faktúr v celkovej sume X.XXX.XXX,XX Eur s oslobodením od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“):

1/ číslo faktúry IBAZ110438, dátum dodania dňa 11.04.2011, cena X.XXX,XX Eur,  
2/ číslo faktúry IBAZ110460, dátum dodania dňa 13.04.2011, cena X.XXX,XX Eur,  
3/ číslo faktúry IBAZ110475, dátum dodania dňa 19.04.2011, cena X.XXX,XX Eur,  
4/ číslo faktúry IBAZ110477, dátum dodania dňa 19.04.2011, cena XXX.XXX,- Eur,  
5/ číslo faktúry IBAZ110492, dátum dodania dňa 20.04.2011, cena XXX.XXX,XX Eur,  
6/ číslo faktúry IBAZ110496, dátum dodania dňa 21.04.2011, cena X.XXX,XX Eur,  
7/ číslo faktúry IBAZ110507, dátum dodania dňa 27.04.2011, cena XXX.XXX,- Eur a  
8/ číslo faktúry IBAZ110520, dátum dodania dňa 28.04.2011, cena XXX.XXX,XX Eur.

5. Po vykonanom dokazovaní správca dane v Protokole konštatoval, že nebolo preukázané dodanie tovaru od tuzemských dodávateľov ASC SPEDITION s.r.o. a TONER EXPRESS s.r.o. z dôvodu, že dodávateľ ASC SPEDITION s.r.o. bol nekontaktný a dodávateľ TONER EXPRESS s.r.o. mal nekontaktných dodávateľov zapojených v karuselovom podvode. Vo vzťahu k odberateľovi ELCO GRUPA A/S správca dane uviedol, že po preverovaní dodania platiteľ nepreukázal hodnoverným spôsobom, že došlo k fyzickej preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu tak, ako to bolo deklarované na predložených dokladoch.

6. Rozhodnutím č. 101403741/2018 zo dňa 23.07.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane určil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011. Daň vyrubená daňovým priznaním žalobcu bola vo výške X.XXX,XX Eur, daň zistená správcou dane vo vyrubovacom konaní bola vo výške XXX.XXX,XX Eur a rozdiel dane na úhradu vo výške XXX.XXX,XX Eur. Konštatoval, že daňový subjekt porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V rámci odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správca dane konštatoval, že postupným preverovaním bolo zistené, že transakcie javia známky karuselových transakcií, na ktoré bol správca dane pri vyhodnocovaní skutkového stavu povinný prihliadať s tým, že sa jedná o transakcie bez ekonomického opodstatnenia prebiehajúce v karuselovom obchode. Na uvedené správca dane poukazuje na viacerých miestach odôvodnenia. Na iných miestach odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia naopak poukazuje na splnenie, resp. nesplnenie hmotnoprávných podmienok zo strany žalobcu.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom okrem iného namietal porušenie zásad daňového konania a porušenie práv daňového subjektu v daňovom konaní, nesprávne a neúplné zistenie skutkového stavu veci, nesprávne právne posúdenie veci, nevysporiadanie sa so všetkými

dôkazmi a námietkami daňového subjektu, ako aj to, že prvostupňové rozhodnutie nie je riadne odôvodnené a je nepreskúmateľné. Platiteľ dane poukázal na neprimeranú dĺžku daňovej kontroly a nesprávny postup správcu dane, keď neurogoval odpovede na MVI. V nadväznosti na tvrdenie správcu dane o účasti daňového subjektu na karuselovom obchode daňový subjekt uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 26.04.2017 táto skutočnosť vôbec nevyplýva, keďže sú v nej konštatované závery o nepreukázaní dodania tovaru, dokonca o spochybnení reálnosti existencie tovaru.

8. Rozhodnutím č. 102429789/2018 zo dňa 03.12.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Konštatoval, že po preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiadny dôvod na to, aby sa odchyľil od relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, keď podľa jeho názoru vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku, preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu považujúc právne posúdenie veci správcom dane za správne. Námietku týkajúcu sa neprimeranosti dĺžky daňovej kontroly považuje za nedôvodnú, ako aj namietanú dĺžku odpovedí z MVI, keď tieto odpovede správcu dane urgoval. Zároveň sa vyjadroval k ďalším námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní.

II.

Rozsah a dôvody žaloby  
(argumenty žalobcu)

9. Žalobca sa včas podanou žalobou doručenu pôvodne Krajskému súdu v Bratislave dňa 21.02.2019 domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane z dôvodu, že (i) rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)]; (ii) sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP); (iii) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP); (iv) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP); (v) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

10. Žalobca v žalobe namieta, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane a v dôsledku jeho potvrdenia aj napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v konaní zaťaženom takými vadami, ktoré spôsobujú ich nezákonnosť. Žalobca namieta, že došlo k porušeniu zásad daňového konania a porušeniu práv daňového subjektu. Tvrdí, že dĺžka prerušenia daňovej kontroly bola neprimeraná a správca dane nepostupoval účelne a efektívne. Zdôrazňuje, že správca dane v priebehu celého trvania daňovej kontroly vykázal len v určitých intervaloch istú činnosť, v dôsledku čoho došlo k neúmernému predĺženiu daňovej kontroly. Opakovaným prerušením daňovej kontroly tak daňová kontrola bola prerušená celkom na 1 290 dní. Daňová kontrola podľa jeho názoru nebola vykonaná v súlade so zákonom a Protokol z nej získaný je nezákonným dôkazným prostriedkom, ktorý nemôže byť použitý v daňovom konaní a nemôže byť podkladom pre začatie vyrubovacieho konania a vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane.

11. Okrem neprimeranosti a nedôvodnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly vytýka žalobca aj spôsob, akým bola daňová kontrola prerušovaná. Správca dane rozhodnutím zo dňa 20.06.2013 prvýkrát prerušil daňovú kontrolu dňom 28.06.2013 do dňa prijatia konečných odpovedí na žiadosti správcu dane o MVI týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. Podľa údajov vyplývajúcich z daňového spisu, od začatia daňovej kontroly do jej prvého prerušenia správca dane vyhotovil dve dožiadania. V júni 2013 zasielal správca dane prvé žiadosti o MVI z dôvodu, že získané informácie je možno považovať za skutočnosti rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, avšak posledná odpoveď na MVI bola doručená až v roku 2015. Rozhodnutím zo dňa 28.04.2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 16.04.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. V ďalšom konaní dňa 13.05.2015 vykonal ústne pojednávanie za účasti zástupkyne žalobcu. Následne rozhodnutím zo dňa 07.07.2015 rozhodol o opätovnom prerušení daňovej kontroly odo dňa 10.07.2015, pričom žiadosti o MVI sa týkali spoločnosti prepravcu TOMBACZ ÉS KFT. a odberateľov, na ktorých sa správca dane pri ústnom pojednávaní dňa 13.05.2015 nedotazoval (odberatelia Feton-Invest KFT., SIJUS TRADE s.r.o., Stexes PC Center KFT.). Z prehľadu dátumov odoslania žiadostí o MVI z júna 2015 je zrejmé, že správca dane odosiela žiadosti dňa 02.06.2015, avšak daňovú kontrolu prerušil až odo dňa 10.07.2015, podobne v prípade prvých žiadostí zo dňa 10.06.2013 došlo k prerušeniu kontroly až odo dňa 28.06.2013. Žalobcovi nie je zrejmé, ktorá odpoveď na MVI mala byť správcovi dane doručená až v apríli 2017, keď odpovede na žiadosti na

MVI z júna 2015 boli správcovi dane doručené koncom roka 2015. Tiež mu nie je zrejmé, akú činnosť vykonával správca dane v rámci daňovej kontroly v priebehu roku 2016 a na základe čoho sa rozhodol pokračovať v daňovej kontrole od 03.04.2017.

12. Žalobca ďalej poukazoval na nezrovnalosť v postupe a zisteniach správcu dane, keď správca dane ešte v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 26.04.2017 tvrdil, že u žalobcu sú pochybnosti o preprave tovaru a neuvádza žiadnu zmienku o karuselovom obchode, pričom táto zápisnica mala byť aj podľa žalovaného zhrnutím výsledkov náročného preverovania zo strany správcu dane. V Protokole pritom už bola jednoznačne žalobcovi pripísaná účasť na karuselovom podvode, pričom žalovaný sa k odklonu od týchto záverov nevyjadril. Žalobca tiež poukázal na viaceré námietky, na ktoré nebolo zo strany žalobcu reagované, ako napríklad na námietku nelogického a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Zároveň sa nevysporiadal s otázkou zavinenia daňového subjektu a nezabezpečil si, resp. nevyvrátil dôkazy predložené takým spôsobom, aby mohol konštatovať, že žalobca mal byť súčasťou karuselového obchodu, resp. že si bol vedomý, že je súčasťou karuselového obchodu. Uviedol, že bremeno dokazovania bolo na správcovi dane, ktorý však nepreukázal, že by žalobca bol súčasťou karuselového obchodu. V oboch rozhodnutiach absentuje vysporiadanie sa s otázkou zavinenia žalobcu a zdôvodnenie záveru, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je zúčastnený na podvode typu karuselového obchodu. Záverom žalobca skonštatoval, že žalovaný len v celom rozsahu prevzal tvrdenia a argumentáciu správcu dane a nevykonal preskúmanie rozhodnutia napadnutého odvolaním.

### III.

#### Vyjadrenie žalovaného a ďalšie podania vo veci

13. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 05.06.2019, pričom navrhol žalobu zamietnuť. Konštatuje, že z administratívneho spisu zistil, že správca dane pri prerušení daňovej kontroly postupoval v súlade s § 61 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“), t. j. vydaním rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a vydaním oznámenia o pominutí dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Ak mal žalobca nejaké pochybnosti, mal možnosť si overiť tieto skutočnosti nahliadnutím do spisu. V zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku počas prerušenia kontroly lehoty neplynú, t. j. dni prerušenia sa nezarátavajú do výkonu daňovej kontroly. Informácie, ktoré správca dane získaval prostredníctvom zahraničných finančných správ, boli nevyhnutné pre správne určenie dane a boli vyžadované v nadväznosti na získané výsledky preverovaní. Celkový výkon daňovej kontroly podľa jeho tvrdenia predstavoval 360 dní, z čoho vyplýva, že predmetná daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote a zákonnými prostriedkami. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly účelne a ukončil ju v primeranej lehote v kontexte so zložitou prípadu, pričom jednotlivé kroky daňovej kontroly nasledovali po sebe v primeraných časových a logických intervaloch. Informácie, ktoré správca dane získaval prostredníctvom zahraničných finančných správ boli nevyhnutné pre správne určenie dane a boli vyžadované v nadväznosti na získané výsledky preverovaní. Tvrdí, že správca dane sa aj v prvostupňovom rozhodnutí vyjadril k námietke žalobcu k dĺžke daňovej kontroly, v ktorom uviedol, že po prijatí všetkých odpovedí na žiadosti o MVI (posledná prišla dňa 16.04.2015) správca dane pokračoval v kontrole od 16.04.2015, t. j. bezodkladne po tom, ako pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. Na základe výsledkov preverovaní správca dane vykonal ústne pojednávania s kontrolovaným platiteľom, v ktorých žiadal o vyjadrenie a predloženie dôkazov k preverovaným transakciám, predvolal a vypočul svedkov, preveroval finančné toky v reťazi dodaní tovaru, ktoré sa odkrývali postupne. Vyšli najavo také skutočnosti, ktoré vyžadovali ďalšie preverovania prostredníctvom MVI - správca dane zaslal žiadosti o MVI finančným správam zahraničných odberateľov a prepravcu a opätovne prerušil daňovú kontrolu odo dňa 10.07.2015. Po prijatí všetkých odpovedí na žiadosti o MVI (posledná prišla dňa 03.04.2017) správca dane pokračoval v kontrole od 03.04.2017, t. j. opäť bezodkladne po tom, ako pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly.

14. Žalovaný uviedol, že zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20221907/2015 zo dňa 13.05.2015 vyplýva, že mala hlavný predmet ústneho pojednávania: Ústne pojednanie vo veci vyjadrenia sa daňového subjektu k dokladom predloženým v priebehu výkonu kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2011, február 2011, marec 2011, apríl 2011, máj 2011, jún 2011, ktorou správca dane požadoval získať ďalšie informácie na základe odpovedí na dožiadania a žiadostí o MVI. Zamestnanci správcu dane požiadali splnomocnenú zástupkyňu žalobcu, aby sa vyjadrila k otázkam správcu dane týkajúcich sa obchodných partnerov ASC SPEDITION s.r.o., TONER EXPRESS, s.r.o., Andreas Print, s.r.o., ELKO GRUPA A/S, Vivacitas, s.r.o. Z-Consumer Electronics Distribution GmbH, Vár-Tec-Trade Kft. Z otázok správcu dane uvedených v predmetnej zápisnici jednoznačne

vyplynuli pochybnosti správcu dane v súvislosti s obchodnými transakciami s uvedenými dodávateľmi a odberateľmi. Až po získaní všetkých dôkazov, na základe ktorých mohol správca dane vyhodnotiť zistený skutkový stav komplexne a vo všetkých súvislostiach tak, aby bolo možné aj číselne vyjadriť správne určenie dane, oboznámil kontrolovaného platiteľa so všetkými zisteniami dňa 26.04.2017. K námietke žalobcu o zapojení žalobcu do karuselového obchodu žalovaný uviedol, že dňa 26.04.2017 bol žalobca oboznámený so skutkovým stavom zisteným počas výkonu daňovej kontroly, bez jeho vyhodnotenia a prijatia konečných záverov. Zároveň sa vyjadroval k vykonanému dokazovaniu správcu dane a k námietkam žalobcu.

15. Žalovaný skonštatoval, že dokazovaním správcu dane bolo jednoznačne preukázané, že deklarované transakcie neboli v súlade s európskym a ani vnútroštátnym právom, boli bez ekonomického opodstatnenia a neboli v súlade s princípmi DPH, pričom žalobca nepreukázal opak. Uviedol, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázal, že žalobca bol súčasťou tzv. karuselového obchodu, pri ktorom zúčastnené spoločnosti predkladali doklady, ktoré síce navodzovali dojem reálnych obchodných transakcií, ale v konečnom dôsledku neboli odrazom hospodárskej reality a zastierali skutočný stav. Tvorili kruh, v ktorom koloval rovnaký druh tovaru bez jednoznačnej identifikácie (chýbajúce výrobné čísla na dokladoch), pri ktorom nebolo možné jednoznačne stanoviť reálne množstvo tovaru, ktorý takýmto spôsobom koloval. Žalovaný ďalej uviedol, že právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke vyhotovenou dodávateľskou faktúrou, ale aj po obsahovej – reálnym preukázaním dodania tovaru alebo služby, pričom v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012. Ďalej tvrdí, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Dôkazné bremeno je primárne na daňovom subjekte a dokazovanie správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Záverom zopakoval, že žalobca bol súčasťou tzv. karuselového obchodu.

16. K vyjadreniu žalovaného sa podaním zo dňa 24.06.2019 vyjadril žalobca s tým, že sa v plnej miere pridržiava správnej žaloby a má za to, že námietky v nej uplatnené sú plne dôvodné. Zdôraznil, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neuviedol podrobne dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodol a nevysporiadal sa riadne s jeho námietkami. Uviedol, že účasť žalobcu v podvodnom reťazci je len nepodloženým tvrdením správcu dane na základe jeho vykonávaných domnienok nahradzujúcich nevykonané daňové kontroly v celom správcu dane deklarovanom reťazci. Zároveň sa vyjadril ku skutočnostiam namietaným žalovaným. Podaním zo dňa 20.10.2020 žalobca opätovne poukázal na neprimeranú dĺžku daňovej kontroly v trvaní 1 290 dní, pričom namietal, že po odpočítaní dĺžky prerušenia daňová kontrola trvala 370 dní, nakoľko nezačala od 19.12.2012, ale od 10.12.2012. Ďalej poukázal na neúčelné využívanie prostriedkov na zabezpečenie priebehu a účelu správneho konania, na nezákonný postup správcu dane počas prerušenia daňovej kontroly, ako aj na porušenie povinnosti správcu dane informovať daňový subjekt o pochybnostiach, na porušenie zásady postupovať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a na ďalšie pochybenia.

17. Ďalšie podania vo veci už neboli súdu doručené.

IV.

Konanie pred správnym súdom a relevantná právna úprava

18. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 6S správneho súdu, následne bola vec v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. BA-5S/36/2019.

19. Podľa § 493e SSP v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

15. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

16. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

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

18. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c).

19. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

20. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

21. Podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku, správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

22. Podľa § 61 odsek 3 daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

23. Podľa § 61 odsek 4 daňového poriadku, správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

25. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

26. Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

28. Podľa § 49 ods. 2 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

29. 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.

30. Podľa článku 7 ods. 1 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS v platnom znení (ďalej len „smernica č. 2011/16/EÚ“), dožiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 5 čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

31. Podľa článku 7 ods. 2 smernice č. 2011/16/EÚ, v niektorých osobitných prípadoch môžu byť medzi dožiadaným a dožadujúcim orgánom dohodnuté iné konečné lehoty, ako sú ustanovené v odseku 1.

32. Podľa článku 7 ods. 5 smernice č. 2011/16/EÚ, ak dožiadaný orgán nemôže odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, bezodkladne a v každom prípade do troch mesiacov od prijatia žiadosti oznámi

dožadujúcemu orgánu dôvody, pre ktoré nedodrжал termín, a dátum, do ktorého bude pravdepodobne môcť odpovedať.

V.

Právne posúdenie

33. Úlohou Správneho súdu v Bratislave (ďalej len „správny súd“) vecne a miestne príslušného podľa § 10 a § 13 SSP bolo preskúmať prvostupňové rozhodnutie, ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorými bolo rozhodnuté o vyrubení rozdielu dane v sume XXX.XXX,XX Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011. Správny súd rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania dňa 22.01.2025, nakoľko boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP. Účastníci konania o nariadenie pojednávania vo veci nežiadali. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo dňa 11.12.2024 oznámené na úradnej tabuli správneho súdu a súčasne zverejnené na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky.

34. Správny súd sa v prvom rade musel vysporiadať s otázkou identifikácie dôvodu pre určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume XXX.XXX,XX Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, t. j. identifikovať, či dôvodom na vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok alebo podvodné resp. zneužívajúce konanie. Až po jednoznačnom zodpovedaní uvedenej otázky by mohol správny súd pristúpiť k hodnoteniu toho, koho a v akom momente zaťažovalo dôkazné bremeno a či bolo unesené.

34. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej aj len „smernica 2006/112/ES“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112/ES musí zdaniteľná osoba disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s čl. 220 až 236, 238, 239 a 240 smernice 2006/112/ES (formálna podmienka) a musí tiež spĺňať nasledovné materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou: (a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa), (b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), (c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

35. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. 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. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

36. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej republiky napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018, v zmysle ktorého 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 spochybní 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 správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a zásady prejednávacej (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03.08.2022).

37. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že nebolo preukázané, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky v zmysle § 49 zákona o DPH pre odpočítanie dane z faktúr za dodanie počítačových procesorov od deklarovaného dodávateľa. Konštatoval, že pokiaľ by aj boli formálne podmienky v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH na uplatnenie odpočítania dane splnené, správca dane v prípade pochybností bol oprávnený preverovať aj celý obchodný reťazec, pričom dôkazné bremeno ostalo na strane žalobcu. Správca dane poukázal na boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam a príslušnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. Uviedol, že obchody žalobcu sa uskutočňovali v dodávateľsko-odberateľských reťazcoch, v ktorých fakturačne koloval rovnaký druh tovaru a pri ktorom nebolo možné jednoznačne stanoviť reálne množstvo tohto tovaru, ktorý takýmto spôsobom koloval a tak isto nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru. Správca dane vo viacerých odsekoch odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia poukazyval na nesplnenie hmotnoprávných podmienok, ako aj na podvodné konanie žalobcu, resp. na jeho účasť v karuselovom podvode.

38. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako to bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch, čím neuniesol dôkazné bremeno. Podľa napadnutého rozhodnutia žalovaného správca dane uviedol, že v priebehu daňovej kontroly preukázal, že žalobca bol súčasťou tzv. karuselového obchodu. V danom prípade predložené doklady neodstránili dôvodné pochybnosti správcu dane o umelom charaktere deklarovaných zdaniteľných obchodov.

39. Správny súd konštatuje, že žalovaný v zhode so správcom dane odôvodnil napadnuté rozhodnutie potrebou boja proti daňovým podvodom a povinnosťami daňových subjektov v tomto smere. Žalovaný uviedol, že daňové subjekty musia venovať dostatočnú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného správania obchodných partnerov nevznikali pochybnosti o tom, že o podvode vedeli, alebo so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli.

40. Správny súd v súvislosti s rôznymi dôvodmi určenia rozdielu dane poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022, (bod 33,37,39) podľa ktorého je vo všeobecnosti potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak, než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C- 281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 03.09.2020, body 37, 43). V prípade zneužitia práva teda musí z objektívne vykonaného dokazovania vyplývať, že (i) plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok podľa práva vedie k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom sledovaným predmetnými ustanoveniami (tzv. objektívny test) a (ii) hlavný/prevažujúci cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (tzv. subjektívny test). Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27.06.2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno zaťažuje finančné orgány.

41. Správny súd po preskúmaní obsahu administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí prisvedčil žalobnej námietke o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, keďže z jeho odôvodnenia nevyplýva, čo bolo dôvodom na vyrubenie rozdielu dane. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva kombinácia dôvodov - nesplnenie hmotnoprávných podmienok a účasť žalobcu na daňovom podvode. Správny súd tak pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného nemohol posúdiť, koho zaťažovalo dôkazné bremeno vo vzťahu k uvedenému a či ho daný subjekt aj uniesol. Vzhľadom na to, že nebolo možné z napadnutého rozhodnutia žalovaného identifikovať, čo bolo dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane, rozhodnutie nenapĺňa požiadavky vyplývajúce pre odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu z § 63

ods. 5 daňového poriadku, ktoré sa primerane vzťahuje aj na rozhodnutie žalovaného, a porušuje tak právo účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktoré je súčasťou ústavného práva na súdnu a inú právnu ochranu.

42. Pokiaľ ide o prerušenie daňového konania, správny súd konštatuje, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2011 začala dňa 19.12.2012 na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 07.12.2012 (žalobca nesprávne uvádza dátum začatia daňovej kontroly dňa 10.12.2012) a skončila doručením Protokolu dňa 27.06.2017. Rozhodnutím zo dňa 20.06.2013 bola daňová kontrola prerušená odo dňa 28.06.2013 z dôvodu zaslania žiadosti o MVI. Dôvody prerušenia pominuli dňa 16.04.2015, pričom daňová kontrola bola prerušená 657 dní. Následne rozhodnutím zo dňa 07.07.2015 správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu odo dňa 10.07.2015 z dôvodu zaslania ďalších žiadostí o MVI. Daňová kontrola následne pokračovala odo dňa 03.04.2017, pričom daňová kontrola bola v tomto prípade prerušená na 633 dní. Celková doba trvania prerušenia daňovej kontroly bola 1290 dní.

43. Správny súd uvádza, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená majú svoje limity determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice správcovi dane v tomto smere určuje predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietahov a tak, aby nikomu nevznikli zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru, a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch. Je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány náležitým spôsobom zdôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/47/2019 zo dňa 25. 11.2020).

44. K otázke označenia začiatku prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou o MVI Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku vo veci sp. zn. 4Sžfk/72/2018 zo dňa 10.09.2019 uviedol, že pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať v ňom dňom doručenia odpovede. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadaním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti). Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

45. V prejednávanej veci zo zistení zdokumentovaných v administratívnom spise žalovaného a správcu dane správneho súdu vyplynulo, že daňová kontrola (začatá dňa 19.12.2012 a ukončená dňa 27.06.2017) bola prerušená z dôvodu žiadosti Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty o MVI zo dňa 10.06.2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly zo dňa 20.06.2013 (expedované dňa 25.06.2013) dňom 28.06.2013 do dňa prijatia konečných odpovedí na žiadosti správcu dane o MVI týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. Na uvedené žiadosti boli doručené odpovede: dňa 02.07.2013 odpoveď na dožiadanie č. 9900450/5/2150235/Čech (ASC SPEDITION s.r.o.), doplnené dňa 17.07.2013 a 18.07.2013, dňa 26.08.2013 odpoveď na MVI č. 9100450/5/2403330/2013/Čech (SEDRONA TRADE s.r.o.), dňa 19.09.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2402389/2013 (Vivacitas, s.r.o.), dňa 21.10.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2403184/2013/Čech zo dňa 18.06.2013 (Action IT GmbH); dňa

13.09.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2402561/2013/Čech (INCOPARTS BV), dňa 24.10.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2402696/2013/Čech (INCOPARTS BV), dňa 29.10.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2402801/2013/Čech (ELCO GRUPA A/S), dňa 05.11.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2403055/2013/Čech (Platinum Components Ltd). Po lehote boli doručené dňa 19.12.2013 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2403359/2013/Čech (VIP Computers Benelux B.V.), dňa 04.02.2014 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2403453/2013/Čech (VÁR-TEC-TRADE), dňa 26.03.2014 preklad odpovede na MVI č. 9900450/5/2606060/2013/Čech (TB COMPUTER S.R.L.), dňa 07.10.2014 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2606661 (Z-Consumer Electronics Distribution GmbH) a dňa 17.04.2015 odpoveď na MVI č. 9900450/5/2402950/2013/Čech (IMC DISTRIBUTION, s.r.o.), podanie ktorej bolo urgované listom zo dňa 12.12.2014. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane podanie ostatných odpovedí, ktoré neboli podané v lehote, urgoval. Oznámenie o pokračovaní v daňovej kontrole č. 20141770/2015 správca dane vydal dňa 28.04.2015. Daňová kontrola bola opätovne prerušená rozhodnutím zo dňa 07.07.2015 odo dňa 10.07.2015 do doručenia potrebných informácií, resp. podkladov pre správne určenie dane, ktorému predchádzali 4 žiadosti o MVI zo dňa 02.06.2015. Na tieto boli doručené odpovede dňa 09.11.2015, 21.12.2015 a 22.12.2016. Odpovede na zvyšné žiadosti správca dane urgoval dňa 17.03.2017, doručené odpovede dňa 04.04.2017. Následne správca dane oznámil, že pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

46. Z uvedeného vyplýva, že správca dane vo veci nepostupoval plynule a efektívne, konal v rozpore so zásadou proporcionality a zákonnosti, keď informácie na základe žiadosti o MVI požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu po častiach, odpovede neurgoval včas, resp. vôbec (až na vyššie uvedené výnimky), pričom aj smernica č. 2011/16/EÚ poukazuje na dodržiavanie lehôt a s tým súvisiaci postup daňových orgánov. Dôsledkom takéhoto postupu správcu dane bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Daňová kontrola tak bola prerušená celkom na 1290 dní a takéto prerušenie daňovej kontroly je potom objektívne nie možné pokladať za súladné so zákonom. Neunikla pritom pozornosti správneho súdu tá skutočnosť, že správca dane prvé žiadosti o MVI datoval dňom 10.06.2013, o prerušení daňovej kontroly rozhodol dňa 20.06.2013 a rozhodnutie expedoval 25.06.2013. O druhom prerušení rozhodol dňa 07.07.2015 v súvislosti s ďalšími žiadosťami o MVI zo dňa 02.06.2015. S ohľadom na konštatované závery nemohol správny súd prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s daňovým poriadkom.

47. Správny súd konštatuje, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného a ani z prvostupňového rozhodnutia navyše nevyplýva nič bližšie ani o zasielaných urgenciách odpovedí. V prvostupňovom a ani v napadnutom rozhodnutí nie je uvedená žiadna úvaha k dôvodnosti či účelnosti medzinárodných dožiadaní a ani z nich nevyplývajú konkrétne dátumy odoslania jednotlivých žiadostí a prijatia odpovedí.

48. Správny súd pochybenie správcu dane videl aj v tom, že tento pristúpil k výsluchu svedka B. C. (konateľ spoločnosti ASC SPEDITION s.r.o.) dňa 09.09.2013, teda v čase kedy bola daňová kontrola prerušená. Tvrdenie žalovaného, že táto výpoveď nebola v rámci vyhodnotenia dôkazov zohľadnená je v kontexte odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia neudržateľné. Počas prerušenia daňovej kontroly, kedy lehoty neplynú, nemôže správca dane vykonávať žiadne úkony v súvislosti s prerušenou daňovou kontrolou.

49. Na základe vyššie uvedeného správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k vysvetleniu, či dôvodom vyrubenia rozdielu DPH bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok alebo podvodné konanie žalobcu, a taktiež nie je preskúmateľné, koho zaťažovalo dôkazné bremeno. Zároveň podľa názoru správneho súdu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej pre nedostatky týkajúce sa samotného prerušenia a trvania daňovej kontroly, ako aj postupu pri žiadosťach o MVI. Je tak daný aj dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

50. Správny súd rozhodol o vrátení veci správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie, v ktorom správca dane po dôslednom vysporiadaní sa s celým rozsahom argumentácie žalobcu a dôkazov nachádzajúcich sa v administratívnom spise opätovne rozhodne rešpektujúc právny názor správneho súdu vo vzťahu k vytýkaným skutočnostiam a procesným nedostatkom vykonanej daňovej kontroly a rozhodnutie zrozumiteľne a náležite odôvodní.

51. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o ktorej výške rozhodne súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

52. Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ a § 145 ods. 2 písm. a/ SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).