

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/70/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018200256
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1018200256.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CEREÁ, spol. s r. o., so sídlom Pod zámkom 605, 900 32 Borinka, IČO: 17 337 143, právne zastúpeného: Tomášek & partners, s. r. o., so sídlom Rožňavská 2, 821 01 Bratislava, IČO: 36 858 811, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102554814/2017 zo dňa 12.12.2017 v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/33/2018 - 205 zo dňa 16. februára 2023, ECLI:SK:KSBA:2023:1018200256.1, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/33/2018 - 205 zo dňa 16. februára 2023 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102554814/2017 zo dňa 12. decembra 2017 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101818489/2017; 9104408/BieM zo dňa 22. augusta 2017 zrušuje a vec vracia Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2012 (ďalej ako „daňová kontrola“).

2. Daňová kontrola bola v období od 14.03.2013 do 26.01.2016 prerušená z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 304/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boja proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „nariadenie o administratívnej spolupráci“). Správca dane teda požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej ako „MVI“).

3. Správca dane dňa 12.04.2016 zaslal sťažovateľovi Oboznámenie so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly č. 102914918/2016; 9104408/BieM zo dňa 12.04.2016 (ďalej ako „oboznámenie“), ktorého obsahom boli úkony správcu dane vykonané v priebehu daňovej kontroly. V závere oboznámenia zároveň správca dane určil lehotu 8 dní odo dňa doručenia oboznámenia na vyjadrenie sa v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „daňový poriadok“). Oboznámenie bolo sťažovateľovi doručené dňa 03.05.2016.

4. Správca dane následne vyhotovil o výsledku daňovej kontroly protokol č. 103086830/2016; 9104408/BieM zo dňa 06.05.2016 (ďalej ako „protokol“), ktorý bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 103087084/2016;9104408/BieM zo dňa 06.05.2016 doručený žalobcovi dňa 26.05.2016. Daňová kontrola bola ukončená dňa 26.05.2016.

5. Správca dane preveroval žalobcom deklarované zdaniteľné plnenia dodávateľských spoločností FERGIE s.r.o. a V-Impex, s.r.o. a odberateľských spoločností PBS-AGRO, s.r.o., SWC Trnava, spol. s r.o. a AGROFORNEX Kft. Správca dane spochybnil, že dodávateľské spoločnosti uskutočnili dodanie tovaru tak, ako je deklarované na faktúrach. Na základe zistených skutočností správca dane preto spochybnil vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) u dodávateľských spoločností FERGIE s.r.o. a V-Impex, s.r.o. v rozsahu uvedenom na dodávateľských faktúrach.

6. Správca dane preto konštatoval, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti FERGIE s.r.o. vo výške 28 252,34 eur a z dodávateľských faktúr od spoločnosti V-Impex, s.r.o. vo výške 159 154,72 eur v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

7. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov z dôvodu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov a splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane ustanovených v § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“).

8. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 102554814/2017 zo dňa 12.12.2017 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Žalovaný sa stotožnil so správcou dane a konštatoval, že správca dane nemohol považovať dodávky od spoločnosti Fergie s.r.o. a dodávky od dodávateľa V-Impex, s.r.o. za hodnoverne preukázané. Odvolací orgán dospel k záveru, že záver správcu dane o nepriznaní práva na odpočítanie DPH je v súlade so zisteným skutkových stavom a hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

II. Konanie pred krajským súdom

9. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Bratislave (ďalej ako „krajský súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane.

10. Krajský súd rozsudkom č. k. 6S/33/2018 - 205 zo dňa 16. februára 2023 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 SSP žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

11. V napadnutom rozsudku krajský súd najprv vo všeobecnej rovine vysvetlil hmotnoprávne podmienky v zmysle zákona o DPH na bezpodmienečné splnenie ktorých sa viaže nárok na odpočet. Zdôraznil pritom, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

12. Následne sa krajský súd vo všeobecnej rovine venoval otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní a otázke zodpovednosti daňových subjektov za výber obchodných partnerov, pričom poukazoval na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu SR, ako aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ.

13. Podľa názoru krajského súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou najvyššieho súdu a Súdneho dvora EÚ. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že žalobca predložil správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťami/obchodnými partnermi, kúpne zmluvy na tovar a dodacie listy. Nepredložil však objednávky na potraviny v konkrétnych

množstvách, zápisy zo stretnutí s obchodnými partnermi, na ktorých došlo k objednaníu tovaru, ich prípadné doplnenia, opravy, komunikáciu s obchodnými partnermi (odberateľmi, dodávateľmi, prepravcami), prípadné reklamácie tovaru. Dôkazné bremeno pritom spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR pod č. R 39/2018).

14. Správca dane mal preto podľa krajského súdu právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

15. Námietku žalobcu, že u jeho dodávateľov, a to spoločností V-Impex, s. r. o. a Fergie s. r. o. nebola vykonaná daňová kontrola a správca dane neskúmal, či u týchto spoločností došlo k vzniku daňovej povinnosti, pričom vznik daňovej povinnosti dodávateľov žalobca považuje za kľúčovú skutočnosť, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Žalovaný sa otázkou vzniku daňovej povinnosti a žalobnými námietkami v tomto smere podrobne zaoberal vo svojom rozhodnutí. Krajský súd poukázal na vznik daňovej povinnosti, pričom v tejto súvislosti je podľa krajského súdu podstatné, či deklarovanie dodávateľa V-Impex, s. r. o. a Fergie s. r. o. skutočne dodali fakturovaný tovar. Dodal, že k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov V-Impex, s. r. o. a Fergie s. r. o. nedošlo, a preto nemohol vzniknúť ani nárok na odpočet dane žalobcovi. Pokiaľ si žalobca uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr mal byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve spoločnosťami uvedenými na faktúre a teda, že daňová povinnosť vznikla.

16. Krajský súd poukázal na to, že spoločnosť V-Impex, s. r. o. (dodávateľ repky) ešte počas daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu sa dňa 16.04.2014 zlúčila so spoločnosťou LS REAL TRADE s. r. o., v ktorej je zlúčených niekoľko desiatok spoločností. Spoločnosť LS REAL TRADE s. r. o. bola zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty a je t. č. v konkurze. Ešte pred zlúčením, spoločnosť V-Impex, s. r. o. zmenila konateľa, a to ihneď po vykonaní miestneho zisťovania v tejto spoločnosti. Spoločnosť V-Impex, s. r. o. daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 podala, daň za dodanie tovarov a služieb v zmysle § 8 a § 9 zákona o DPH v sume cca 320.000,- eura priznala, ale súčasne si daň v obdobnej sume aj odpočítala v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. a výsledkom podaného daňového priznania bol celkom minimálny nadmerný odpočet.

17. Spoločnosť Fergie s. r. o. (dodávateľ kukurice) po začatí výkonu daňovej kontroly u žalobcu zmenila dňa 03.09.2012 konateľa, ktorým sa stal nekontaktný Eduard Werner, ktorý správcovi dane napriek výslovnej požiadavke nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady spoločnosti, písomnosti správcu dane nepreberal a na daňový úrad bol predvedený políciou. Dňa 05.06.2018 spoločnosť Fergie s. r. o. zmenila sídlo aj názov spoločnosti a konateľom sa stal Andrej Bogár, ktorý je konateľom v niekoľkých desiatkach spoločností. Spoločnosť Fergie s. r. o. daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2012 podala, daň z deklarováných obchodov však nepriznala, ani nezaplatila. Z interného šetrenia vykonaného žalovaným je zrejmé, že spoločnosť Ronzaplex s. r. o. ani na výzvu správcu dane nepodala daňové priznania, nepreberá poštu správcu dane a daňová kontrola nebola vykonaná z dôvodu, že spoločnosť je celkom nekontaktná.

18. Konateľ Fergie s. r. o., v rozhodnom čase p. Polách, nevedel identifikovať svojich dodávateľov ani prepravcov a v čase vykonania jeho výsluchu ako svedka, už mala spoločnosť Fergie s. r. o. nového konateľa, ktorý bol nekontaktný a predviedla ho až polícia a správcovi dane nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady spoločnosti. Správca dane zo systému VIES zistil, že jedinými zahraničnými dodávateľmi spoločnosti Fergie s. r. o. sú dve české spoločnosti, ktoré nedodávali kukuricu, ale iba repku. Nový konateľ spoločnosti Eduard Werner, sa napriek opakovaným predvolaniam pred správcu dane nedostavil a predviesť ho musela až polícia. Uviedol, že spoločnosť Fergie s. r. o. prevzal od p. Polácha a k obchodom, ktoré realizoval p. Polách sa žiadnym spôsobom nevedel vyjadriť a správcovi dane nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady spoločnosti, napriek tomu, že správca dane predloženie týchto dokladov požadoval.

19. Spoločnosť V-Impex, s. r. o. deklarovala kúpu tovaru od nekontaktnej spoločnosti RATMAX s. r. o., ktorej konateľ nevedela predviesť ani polícia, a až po opakovaných pokusoch, v súvislosti s iným dožiadanim, sa ho podarilo predviesť, avšak neposkytol správcovi dane žiadne informácie ani nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady. Na základe toho, že priamy dodávateľ (Fergie s.r.o.) neposkytol správcovi dane požadovanú súčinnosť a bolo zistené nepriznanie a neodvedenie dane, a druhý priamy dodávateľ (V-Impex, s.r.o.) uviedol ako svojho dodávateľa zmiznutého obchodníka, začal správca dane vykonávať rozsiahle šetrenia (zaslanie dožiadaní a medzinárodných dožiadaní na zistené subjekty v reťazci dodaní). Správca dane požadoval preukázanie reálneho dodania deklarovaného tovaru od priamych dodávateľov, uvedených na faktúre, čo však daňový subjekt nepreukázal. Nie je tak pravdivé tvrdenie žalobcu, že správca dane a žalovaný existenciu tovaru a jeho dodanie nespochybujú.

20. Námietku žalobcu, že nikdy pred vydaním protokolu nemal možnosť navrhnúť, aby jeho vyjadrenia boli uvedené v protokole, vyhodnotil krajský súd ako neopodstatnenú, keďže žalobca sa k zisteným skutočnostiam dňa 11.05.2016 vyjadril, mal možnosť navrhnúť, aby jeho vyjadrenia boli uvedené v protokole, ale túto možnosť nevyužil. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 11.05.2016 prioritne od správcu dane požadoval, aby mu oznámil, ako správca dane hodnotí jednotlivé vykonané dôkazy, s ktorými ho svojim podaním č. 102914918/2016;9104408/BieM oboznámil a požadoval výsluch svedka B. Y.. Dňa 27.05.2016 žalobca toto svoje podanie doplnil a požadoval predložiť originály všetkých vykonaných dôkazov v daňovej kontrole a celý spis daňového subjektu na nahliadnutie dňa 30.05.2016. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 11.05.2016, ani v doplnení vyjadrenia zo dňa 27.05.2016 nenavrhol, aby v protokole boli jeho vyjadrenia k zisteným skutočnostiam uvedené.

21. Podľa krajského súdu správca dane umožnil žalobcovi vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia (daňový subjekt podal vyjadrenie zo dňa 11.05.2016, teda počas daňovej kontroly) a umožnil daňovému subjektu navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, pričom daňový subjekt to, aby v protokole bolo jeho vyjadrenie uvedené, nenavrhol. Protokol preto toto vyjadrenie obsahovať nemusel. Protokol tak podľa názoru krajského súdu nie je nezákonný, môže byť použitý v ďalšom konaní ako dôkaz a podklad pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Uvedené v žiadnom smere nezakladá nezákonnosť rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

22. Námietku žalobcu, že oboznámenie so zistenými skutočnosťami č. 102914918/2016, 9104408/BieM nebolo súladné so zákonom, keďže neobsahovalo správcu dane získané dôkazy, ale výlučne ich interpretácie správcu dane, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Podľa krajského súdu oboznámenie č. 102914918/2016, 9104408/BieM zo dňa 12.04.2016 žiadnu výlučnú interpretáciu dôkazov neobsahuje, obsahuje mimoriadne podrobný súpis všetkých úkonov vykonaných správcu dane v daňovej kontrole, vrátane príslušných dátumov a evidenčných čísiel prijatých a zaslaných písomností a je zhrnutím všetkých skutočností, zistených vlastným šetrením správcu dane, zistených na základe dožiadania, resp. medzinárodného dožiadania. Žalobca mal dostatočný časový priestor na vyjadrenie, a svoje právo vyjadriť sa k protokolu v predmetnom prípade uplatnil, keď dňa 08.06.2016 podal vyjadrenie k protokolu.

23. V súvislosti s námietkou ohľadom vypočutia svedkov krajský súd uviedol, že žalobca v rámci svojich pripomienok navrhol vypočuť jediného svedka, a to B. Y., ktorý bol následne aj v súlade so zákonom vypočutý.

24. V súvislosti s námietkou, že správca dane porušil § 46 ods. 5 daňového poriadku, keď žalobcu priebežne neinformoval o svojich pochybnostiach a nevyzýval ho na ich odstránenie krajský súd poukázal na to, že daňová kontrola bola prerušená od 14.03.2013 do 26.01.2016 a správca dane v zmysle zákona počas prerušenia kontroly nemohol konať. Preto túto námietku vyhodnotil ako bezpredmetnú.

25. Krajský súd ďalej poukázal na to, že správca dane oznámil žalobcovi deň pominutia dôvodov prerušenia daňovej kontroly, ktoré si žalobca prevzal dňa 09.02.2016. Správca dane sa dňa 07.04.2016 e-mailom a dňa 11.04.2016 telefonicky kontaktoval žalobcu za účelom oboznámenia daňového subjektu so zistenými skutočnosťami v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie máj 2012, žalobca si ale odmietol dohodnúť termín ústneho pojednávania, preto správca dane oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami písomne oznámením č. 102914918/2016;9104408/BieM zo dňa 12.04.2016. V tejto súvislosti tiež krajský súd uviedol, že žalobca požiadal správcu dane aj o vyhotovenie fotokópií žiadostí

o medzinárodnú výmenu informácií. Z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca dňa 01.06.2016 nahliadol do celej spisovej zložky z daňovej kontroly, teda aj do žiadostí o MVI, z ktorej si vyhotovil kópie pomocou mobilného telefónu.

26. Za podstatné považoval krajský súd v tomto prípade to, že priami dodávatelia V-Impex, s. r. o. a Fergie s. r. o. deklarovani ako obchodníci s poľnohospodárskymi plodinami, sú spoločnosti, ktoré nemajú žiadnych zamestnancov, skladové priestory, prípadne dlhodobý majetok. Podľa krajského súdu je z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru. Dôkazné bremeno pritom spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

27. V súvislosti s namietanou dĺžkou daňovej kontroly krajský súd v napadnutom rozsudku odkazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo dňa 30.09.2021 vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky. Krajský súd v tejto súvislosti následne zosumarizoval počet správcov dane zaslaných žiadostí o MVI, ako aj zahraničných odberateľov a dodávateľov, ktorých sa tieto žiadosti o MVI týkali a zistenia z nich plynúce. Následne krajský súd konštatoval, že správca dane bol oprávnený preverovať celý obchodný reťazec a zaslané žiadosti o MVI boli opodstatnené. V tejto súvislosti tiež uviedol, že daňová kontrola bola prerušená v súlade so zákonom, tak o čas, po ktorý bola daňová kontrola prerušená, sa predlžuje lehota na ukončenie daňovej kontroly.

28. Krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na zistenia u daňového subjektu AGRONOVÁZ, a.s., kde mala byť repka a kukurica skladovaná, zistil, že AGRONOVÁZ a.s. je spoločnosť zaoberajúca sa skladovaním poľnohospodárskych plodín, nemá podpísanú zmluvu so žalobcom o skladovaní, v máji 2012 spolu neobchodovali, repku v máji 2012 skladovala spoločnosť AGRONOVÁZ, a.s. pre spoločnosť DRACKSTORE s. r. o.

29. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že jazda kamiónov cez mýtné brány nezodpovedá deklaroványm dodaniam na faktúrach predložených žalobcom. Dodávateľ V-Impex s.r.o. nevykonával prepravu tovaru (repky) a ani ju nezabezpečoval, nemá sklady, ani skladovú evidenciu, tovar kúpil od daňového subjektu RATMAX s. r. o., za ktorý vystupoval p. V. napriek tomu, že konateľom bol Marek Hurák. Daňový subjekt RATMAX s. r. o. mal mať uskladnený tovar u daňového subjektu AGRONOVÁZ a.s., ale daňový subjekt AGRONOVÁZ a.s. nepoznal daňový subjekt RATMAX s. r. o. U daňového subjektu RATMAX s. r. o. vystupuje ako spoločníčka p. Jurská, ktorá preložila doklady správcovi dane, v ktorých sa nenachádzali za zdaňovacie obdobie máj 2012 doklady daňového subjektu V-Impex, s. r. o. a konateľ Marek Hurák nevedel odpovedať na otázky správcu dane a nepredložil požadované doklady. Správca dane zo systému VIES zistil, že daňový subjekt RATMAX s. r. o. kupoval tovar od českého daňového subjektu Easygoing group s.r.o., ktorej konateľom je občan Slovenskej republiky, a to brat Renáta Jurskej. Richard Jurský tovar kúpil od daňového subjektu DRACKSTORE s. r. o., ktorého konateľkou je Renáta Jurská.

30. Vychádzajúc z vykonaného preverenia krajský súd konštatoval, že nebolo preukázané dodanie tovaru spoločnosťami Fergie s. r. o. a V - Impex s. r. o., pričom žalobca tieto pochybnosti neodstránil. Taktiež žalobca nepreukázal, že dodal tovar s oslobodením od dane do Maďarska daňovému subjektu AGROFORNEX, Kft.. Aby mohlo dôjsť k odpočítaniu dane, muselo by dôjsť k vzniku daňovej povinnosti nie na základe vystavenej faktúry, ale muselo by dôjsť k dodaniu tovaru alebo služby, t.j. k materiálnemu plneniu. V preverovanej veci nebolo preukázané reálne dodanie tovaru.

31. Záverom krajský súd preto konštatoval, že vykonané šetrenia reťazcov dodávateľov a odberateľov žalobcu, vrátane zistených skutočností týkajúcich sa prepravy tovaru, neboli samoučelné a nepodstatné, ako tvrdí žalobca, ale práve tieto rozsiahle šetrenia preukázali, že dodávky tovarov (kukurice a repky) nemohli byť uskutočnené tak, ako boli fakturované. S poukazom na uvedený právny názor, krajský súd námietku žalobcu o dĺžke prerušenia daňovej kontroly, vyhodnotil ako nedôvodnú.

32. Krajský súd dodal, že žalobca nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

33. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil tak, že napadnutý rozsudok je zaťažený vadami konania tým, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo aj ako „Najvyšší správny súd SR“) napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, že napadnutý rozsudok krajského súdu zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie nároku na náhradu trov konania.

34. Sťažovateľ v prvom bode kasačnej sťažnosti namieta, že krajský súd nesprávne posúdil rozloženie a najmä unesenie dôkazného bremena sťažovateľom. Uvádza, že v jeho sfére je len dôkazné bremeno ohľadom jeho dodávateľov a len pri jeho vedomej účasti na podvode, ktorý však preukázaný nebol. Ak má ale správca dane problém dokázať opodstatnenie svojich pochybností o tvrdeniach daňového subjektu, nepresúva sa dôkazné bremeno na daňový subjekt. V tejto súvislosti ďalej sťažovateľ rozvíja problematiku daňového podvodu, pričom poukazuje na rozhodnutia SD EÚ.

35. Sťažovateľ má za to, že v danom prípade nebolo potrebné skúmať aké opatrenia prijal na zabezpečenie toho, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom na DPH. Zároveň však všeobecne uvádza, že postupoval obozretným spôsobom, jeho dodávatelia boli jeho dlhodobými partnermi, a preto je podmienka nevyhnutných opatrení na zabránenie účasti na podvode splnená.

36. Ďalej poukazuje na to, že nekontaktnosť niektorých osôb v obchodnom reťazci, nepredloženie dokladov niektorými spoločnosťami, s ktorými sťažovateľ nebol v zmluvnom vzťahu, neúspech v zistení presného pohybu tovaru a miest jeho uskladnenia, neúspech v zistení dopravcov nie sú relevantným dôkazom preto, že tieto skutočnosti sú mimo sféry dôkazného bremena sťažovateľa, a zároveň, ide o skutočnosti, ktoré nastali až v čase po uskutočnení zdaniateľného plnenia. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na rozhodovaciu prax NSS SR a SD EÚ a zároveň uvádza, akým spôsobom preukazoval nadobudnutie tovaru od svojich dodávateľov.

37. Sťažovateľ zhrnul, že podmienkou pre odmietnutie práva na odpočítanie DPH je účasť na podvode, avšak podvod v tomto prípade nebol ani tvrdý ani preukázaný. Neprišlo ani k spochybneniu zdaniateľného plnenia, pričom sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno v predpísanom rozsahu, a skutočnosti ktoré sa nepodarilo preukázať sú mimo jeho sféry, resp. mimo sféry správcu dane.

38. V druhom sťažnostnom bode sťažovateľ namieta nesprávne právne posúdenie krajským súdom, pretože súd uzavrel, že nebolo potrebné vykonanie daňovej kontroly u dodávateľov sťažovateľa, napriek tomu že išlo o najvhodnejší spôsob zistenia skutkového stavu a naplneniu povinnosti žalovaného a správcu dane. Uvádza, že predmetom daňovej kontroly nebol vznik daňovej povinnosti u jeho dodávateľov. Pre sťažovateľa je nepochopiteľné, prečo správca dane napriek rozsiahlemu šetreniu neskúmal, či došlo k vzniku daňovej povinnosti u jeho dodávateľov. V tejto súvislosti poukazuje na to, že spoločnosť V-Impex s.r.o. podala daňové priznanie a priznala vznik daňovej povinnosti. Spoločnosť FERGIE, s.r.o. vznik daňovej povinnosti nepriznala, avšak svedok potvrdil vystavenie faktúr a dodávku pre sťažovateľa. V zmysle zásady daňovej neutrality správca dane nemôže na jednej strane vyrubiť daň dodávateľovi a na strane druhej uprieť právo na jej odpočítanie odberateľovi. Žalované rozhodnutie tak má logickú a právnu vadu.

39. V treťom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ namieta nesprávne právne posúdenie zákonnosti protokolu z daňovej kontroly, čo odôvodňuje tým, že protokol bol vyhotovený pred uplynutím lehoty na vyjadrenie stanovenej správcou dane v oboznámení.

40. Podľa sťažovateľa krajský súd nesprávnym právnym posúdením odobril nezákonný postup správcu dane, ktorý nestíhal lehotu na ukončenie daňovej kontroly a robil úkony bez dodržania zákonného postupu. Správca dane pritom sťažovateľovi určil nezákonne krátku lehotu na vyjadrenie sa k oboznámeniu, ktoré nemalo predpísaný obsah a navyše, túto lehotu ani nedodržel a vydal protokol pred

jej uplynutím. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na to, že nesprávnosť tohto postupu konštatoval aj žalovaný v Oznámení o výsledku prešetrenia sťažnosti zo dňa 17.03.2017.

41. Sťažovateľ preto namieta porušenie § 47 písm. i) daňového poriadku, pretože pred vydaním protokolu nemal možnosť navrhnúť aby boli v protokole jeho vyjadrenia uvedené. V tejto súvislosti uvádza, že administratívny spis videl až dňa 01.06.2016 a zistenia správcu dane prejednal až následne. Poukazuje na to, že protokol bol vyhotovený dňa 06.05.2016, pričom sťažovateľ svoje vyjadrenie podal dňa 11.06.2016 v stanovenej lehote. To znamená, že jeho vyjadrenia by v protokole neboli uvedené bez ohľadu na to, či by to sťažovateľ navrhol alebo nie. Oboznámenie bolo sťažovateľovi doručené dňa 03.05.2016, správca dane však už dňa 06.05.2016 vyhotovil protokol a teda nepočkal na uplynutie lehoty na vyjadrenie sa stanovenej správcom dane v oboznámení. Podľa sťažovateľa je bezvýznamné to, že správca dane telefonicky kontaktoval jeho zástupcu.

42. Sťažovateľ považuje posúdenie krajského súdu v tomto smere za nesprávne a formalistické. Zmyslom právnej úpravy podľa sťažovateľa je, aby správca dane postupoval s daňovým subjektom v úzkej súčinnosti, oboznámil ho nielen so zoznamom svojej činnosti, ale aby pomenoval, čo z tej činnosti predstavuje dôkaz, pomenoval akú skutočnosť daný dôkaz preukazuje a prečo je táto skutočnosť dôležitá pre správne určenie daňovej povinnosti. Krajský súd však posvätil konanie správcu dane, ktorý sťažovateľa 4 roky o ničom neinformoval a týždeň pred ukončením daňovej kontroly mu poskytol 5 stránový výpis svojej činnosti.

43. Vo štvrtom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ namieta porušenie zásady úzkej súčinnosti. Uvedené odôvodňuje tým, že podľa sťažovateľa zákon nezakazuje počas prerušenia daňovej kontroly správcovi dane poskytovať daňovému subjektu informácie, navyše sťažovateľ opakovane považoval umožnenie svojich práv aj čase, keď daňová kontrola prerušená nebola. Krajský súd preto vec nesprávne právne posúdil.

44. V piatom sťažnostnom bode sťažovateľ namieta nezákonné prerušenie daňovej kontroly, nevybavenie sťažnosti a nevysporiadanie sa so všetkými žalobnými bodmi krajským súdom. Uvedené sťažovateľ odôvodňuje tým, že žiadosti o MVI sa týkali vzťahov, v ktorých sťažovateľ nevystupoval, pričom podľa sťažovateľa tieto informácie nebolo potrebné získať pre správne určenie dane sťažovateľa. Tieto žiadosti o MVI preto nie sú dôvodom na prerušenie daňovej kontroly.

45. Následne sťažovateľ všeobecne uvádza, že čo sa týka nevybavenia odôvodnenej sťažnosti na správcu dane, krajský súd toto konanie posväcuje, pričom podstata vybavenia sťažnosti zostala nepovšimnutá.

46. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že bola jasne a jednoznačne spochybnená realnosť dodávky tovaru uvedeného na faktúre ako aj osoby dodávateľa (V-Impex, s. r. o. a Fergie s.r.o.). V celom konaní sťažovateľ nepredložil žiaden relevantný dôkaz, ktorý by preukazoval, že reálne prišlo k zdaniteľnému plneniu tak, ako bolo sťažovateľom deklarované. Správca dane zistil zásadné rozdiely medzi reálnym a fakturačným tokom tovaru, sporné predložené faktúry neboli vystavené na základe reálnej dodávky tovaru. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane nebol povinný iniciovať vykonanie daňovej kontroly u priamych dodávateľov. Žalovaný poukázal na to, že ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov V-Impex, s.r.o. a Fergie s.r.o., nemôže ani vzniknúť nárok na odpočet dane sťažovateľovi. Práve preto, pokiaľ si sťažovateľ uplatňoval nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťami V-Impex, s.r.o. a Fergie s.r.o. mal byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to spoločnosťami uvedenými na faktúre a teda, že daňová povinnosť vznikla.

47. Ďalej žalovaný uviedol, že dňa 26.01.2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, e-mailom zo dňa 07.04.2016 navrhol sťažovateľovi dva termíny ústneho pojednávania v súvislosti s oboznámením daňového subjektu so zistenými skutočnosťami, na e-mail sťažovateľ nereagoval. Správca dane ho preto za týmto účelom telefonicky dňa 11.04.2016 kontaktoval, sťažovateľ sa však odmietol dohodnúť na termíne. Preto správca dane zaslal sťažovateľovi dňa 12.04.2016 oboznámenie, ktoré sťažovateľ prevzal dňa 03.05.2016. V záujme dodržania ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly správca dane dňa 06.05.2016 vydal protokol, pričom v tom čase ešte nemal k dispozícii vyjadrenie sťažovateľa k oboznámeniu. Z tohto dôvodu preto protokol nemohol obsahovať vyjadrenie sťažovateľa k zisteniam z

daňovej kontroly. Keďže sťažovateľ dňa 11.05.2016 podal k oboznámeniu svoje vyjadrenie, žalovaný má za to, že správca dane umožnil sťažovateľovi vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Žalovaný zároveň pripustil procesné pochybenie spôsobené tým, že protokol bol vydaný skôr, ako správca dane obdržal vyjadrenie sťažovateľa, pričom ale táto skutočnosť nespôsobuje nezákonnosť protokolu a daňovej kontroly. Žalovaný má za to, že námietka o neposkytnutí súčinnosti zo strany správcu dane je preto neopodstatnená.

IV. Konanie na kasačnom súde

48. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

49. Úvodom kasačný súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti rozhodnutí alebo opatrení orgánov verejnej správy, a to vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu a ktorý zákonnosť nadväzujúcich rozhodnutí podmieňuje. Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležite 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.

50. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozsudok krajského súdu, ktorým konštatoval nedôvodnosť žaloby, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti sústredil sťažnostné body do piatich častí, pričom namietal (i) nesprávne právne posúdenie rozloženia, unesenia a prenosu dôkazného bremena v spojení s nesprávnym vyhodnotením skutkového stavu, (ii) nesprávne posúdenie vzniku daňovej povinnosti u priamych dodávateľov, (iii) nezákonnosť protokolu spôsobenú jeho predčasným vydaním pred uplynutím lehoty na vyjadrenie sa k oboznámeniu v spojení s porušením § 47 písm. i) daňového poriadku, (iv) porušenie zásady súčinnosti a (v) nezákonné prerušenie daňovej kontroly.

51. Najvyšší správny súd SR sa v prvom rade zaoberal namietanou nezákonnosťou protokolu z daňovej kontroly, ktorá je podľa sťažovateľa spôsobená predčasným vydaním protokolu, t. j. pred uplynutím lehoty stanovenej správcou dane na vyjadrenie sa k oboznámeniu v spojitosti s absenciou vyjadrenia sťažovateľa podľa § 47 písm. i) daňového poriadku. V tejto súvislosti zároveň sťažovateľ namietal aj obsah oboznámenia. Uviedol, že zmyslom je aby správca dane postupoval s daňovým subjektom v úzkej súčinnosti a oboznámil ho nielen so zoznamom svojej činnosti, ale aby pomenoval, čo z tejto činnosti predstavuje dôkaz, akú skutočnosť daný dôkaz preukazuje a prečo je táto skutočnosť na správne určenie daňovej povinnosti relevantná. Zároveň namietal aj časový rámec, ktorý mu správca dane poskytol. Kasačný súd považuje túto námietku za dôvodnú.

52. Kasačný súd si z administratívneho spisu overil, že daňová kontrola, ktorá začala dňa 18.07.2012 bola odo dňa 14.03.2013 do 26.01.2016 prerušená z dôvodu MVI. Správca dane oznámením zo dňa 02.02.2016 sťažovateľovi oznámil pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly. E-mailom zo dňa 07.04.2016 a následne telefonicky dňa 11.04.2016 správca dane kontaktoval splnomocneného zástupcu sťažovateľa za účelom dohodnutia si termínu ústneho pojednávania, predmetom ktorého malo byť oboznámenie sťažovateľa so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly. Splnomocnený zástupca sťažovateľa si termín ústneho pojednávania odmietol dohodnúť a požadoval komunikáciu v písomnej forme. Správca dane dňa 12.04.2016 zaslal splnomocnenému zástupcovi sťažovateľa oboznámenie so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, v ktorom určil lehotu 8 dní odo dňa doručenia oboznámenia na vyjadrenie sa. Oboznámenie bolo splnomocneným zástupcom prevzaté dňa 03.05.2016. Lehota na vyjadrenie sa k oboznámeniu sťažovateľovi uplynula dňa 11.05.2016. Pred

uplynutím tejto lehoty správca dane v záujme dodržaniu zákonnej ročnej lehoty vydal dňa 06.05.2016 protokol z daňovej kontroly, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu sťažovateľovi doručený dňa 26.05.2016.

53. Kasačný súd v prvom rade uvádza, 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 fiskálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správne 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.

54. 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 pokladov 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

55. V zmysle zásady zákonnosti, ktorá nachádza svoje zakotvenie v § 2 ods. 1 Daňového poriadku je úlohou správcu dane postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chrániť záujmy štátu a obcí a dbať pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Zachovávanie práv daňových subjektov, nevyhnutne zabezpečuje aj ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré správcovi dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti, alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil, alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Uvedený procesný postup, zaručuje daňovému subjektu ochranu v tom, že správca dane musí daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly informovať o svojich pochybnostiach a zároveň ho vyzvať, aby tieto pochybnosti odstránil alebo vyvrátil.

56. Z obsahu správnej žaloby (strana 5 a 6 správnej žaloby) je pritom zrejmé, že porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, namietal žalobca už v konaní pred krajským súdom. Sťažovateľ v správnej žalobe namietal, že správca dane svojím postupom spôsobil vadu konania tým, že sťažovateľa pri vzniku svojich pochybností nevyzval v zmysle 46 ods. 5 daňového poriadku k ich odstráneniu, resp. tak urobil až tesne pred vydaním protokolu. Protokol z daňovej kontroly pritom správca dane vydal skôr, ako uplynula lehota na vyjadrenie sa k oboznámeniu.

57. Kasačný súd dáva do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku).

Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý má priestor na vyjadrenie alebo vysvetlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované v Zbierke rozhodnutí a stanovísk NSS SR č. 2/2022, ako judikát č. 18/2022 ZNSS [ďalej len „judikát č. 18/2022“]). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku).

58. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (judikát č. 18/2022 ZNSS, bod 31). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3Sfk/129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto dopĺňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).

59. Podľa judikatúry kasačného súdu 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.

60. Účelom vytýkacieho konania upraveného v § 46 ods. 5 daňového poriadku je totiž v rámci daňovej kontroly umožniť odstrániť a vysvetliť pochybnosti správcu dane osobitne k dokladom predloženým kontrolovaným daňovým subjektom (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/2/2024 zo dňa 31. marca 2025, bod 60).

61. V súvislosti s vyjadrením žalovaného, že správca dane vydal protokol v záujme dodržania zákonnej ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že odobrením vyššie uvedeného postupu správcu dane by v podstate mohlo dochádzať aj k obchádzaniu zákonnom 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 (judikát č. 18/2022 ZNSS).

62. Kasačný súd konštatuje, že v posudzovanom prípade účel § 46 ods. 5 daňového poriadku v zmysle vyššie uvedených záverov kasačného súdu naplnený nebol, pričom správca dane a ani žalovaný nespochybnili porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktoré normatívne zakotvuje právo daňového subjektu na vyjadrenie sa k pochybnostiam, pri ktorom dochádza k prenosu dôkazného bremena. K porušeniu § 46 ods. 5 daňového poriadku pritom v tomto prípade došlo tým, že správca dane zaslal sťažovateľovi oboznámenie tesne pred vydaním protokolu, pričom protokol bol vydaný skôr, ako sťažovateľovi uplynula lehota na vyjadrenie sa oboznámeniu. Sťažovateľ síce svoje vyjadrenie podal ešte počas trvania daňovej kontroly, avšak za takejto situácie nemožno povedať, že účel § 46 ods. 5 daňového poriadku bol naplnený, pretože správca dane už nevykonával dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam sťažovateľa počas daňovej kontroly, neposudzoval či sťažovateľ odstránil pochybnosti správcu dane alebo nie.

63. Kasačný súd navyše dopĺňa, že sa oboznámil s obsahom oboznámenia so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, a konštatuje, že obsahom tohto oboznámenia neboli žiadne pochybnosti správcu dane. Uvedené oboznámenie je len zhrnutím správcu dane vykonaných úkonov v priebehu daňovej kontroly a skutočností, ktoré správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, avšak bez toho, aby ich akokoľvek vyhodnotil a spochybnil pravdivosť alebo úplnosť žalobcom predložených dokladov. Keďže v predmetnom oboznámení nie sú vyjadrené žiadne pochybnosti, ktoré správca dane nadobudol, sťažovateľ sa k nim nemohol vyjadriť. Toto oboznámenie preto po obsahovej stránke nezakladá splnenie povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. 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. Kasačný súd nemal preukázané, že by bol žalobca ku dňu ukončenia daňovej kontroly (t.j. do doručenia protokolu) pri inom úkone správcu dane oboznámený s jeho pochybnosťami. Na iný úkon, pritom ani v predchádzajúcom konaní, či už daňovom, alebo správnom súdnom konaní, neupozorňovali ani správca dane a ani žalovaný. S poukazom na uvedené skutočnosti je judikát č. 18/2022 plne aplikovateľný na posudzovaný prípad.

64. Z uvedeného je zrejmé, že nedôsledným postupom správcu dane môže byť značne skomplikovaný celý priebeh daňovej kontroly, kedy sa správca dane vlastným pričinením dostane do situácie, že na daňový subjekt neprešlo dôkazné bremeno, a teda nevznikla mu ani povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane. (k tomu bližšie pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26. októbra 2022, bod 36.)

65. V situácii, keď dochádza k preukázanému porušeniu postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, je potrebné túto vadu hodnotiť, ako závažné procesné pochybenie správcu dane, ktoré má za následok zrušenie napadnutých rozhodnutí daňových orgánov. V dôsledku tohto procesného pochybenia správcu dane, sa už kasačný súd nevenoval posúdeniu ďalších sťažnostných námietok.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

66. Krajský súd preto pochybil, keď správnu žalobu zamietol s konštatovaním, že správca dane, ako aj žalovaný postupovali v súlade s daňovým poriadkom. Práve naopak, bolo zistené, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu v procesnom postupe správcu dane, a to nesplnením povinnosti zakotvanej 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.

67. Tým, že pochybenie sa dotýkalo už konania pred správcu dane a krajský súd žalobu zamietol, kasačný súd pristúpil k zmene napadnutého rozsudku postupom podľa § 462 ods. 2 SSP tak, že zrušil obe rozhodnutia orgánov verejnej správy, ako sú uvedené vo výroku predmetného rozsudku a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

68. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania pred krajským súdom ako aj pred kasačným súdom, a to vzhľadom na to, že sťažovateľ bol v konaní úspešný. Zmena

výroku rozsudku krajského súdu má za následok zákonnú povinnosť kasačného súdu rozhodnúť aj o trovách konania pred krajským súdom podľa príslušných ustanovení SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd (Správny súd v Bratislave, pozn. kasačného súdu) po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

69. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.