

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-1S/34/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200287  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 02. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1019200287.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej, LL.M, členiek senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M. a Mgr. Jany Ondrejkovej, v právnej veci žalobcu: WESTech, spol. s r. o., Stará Vajnorská 17, 831 04 Bratislava, IČO: 35 796 111, právne zastúpený: Mgr. Dávidom Štefankom, advokátom, Kutlíkova 17, 851 02 Bratislava, IČO: 42 182 298, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 102429430/2018 z 3. decembra 2018, takto

### rozhodol:

I. Správny súd v Bratislave z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo 102429430/2018 z 3. decembra 2018 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Súd p r i z n á v a žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

### 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 marec 2011. Daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9900403/5/3605887/12/Čech z 07.12.2012 doručeného žalobcovi dňa 10.12.2012. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly č. 101431871/2017 z 26.06.2017. Podľa záverov správcu dane z daňovej kontroly žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to vo vzťahu k faktúram od dodávateľa ASC SPEDITION s.r.o. (Flexio Slovakia s.r.o.) číslo faktúry 110009, dátum dodania tovaru – PC komponenty dňa 15.03.2011, základ dane XXX XXX,XX EUR a DPH XXXXX,XX EUR, spolu XXX XXX,XX EUR a od dodávateľa TONER EXPRESS, s.r.o., číslo faktúry 2011051, dátum dodania tovaru – PC komponenty dňa 02.03.2011, základ dane XXXXX,XX EUR a DPH XXXXX,XX EUR, spolu XXXXX,XX EUR. Správca rozhodnutím o vyrubení rozdielu dane číslo 101403330/2018 z 23. júla 2018 určil žalobcovi rozdiel dane v sume XX XXX,XX EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011. Daň vyrubená daňovým priznaním žalobcu bola vo výške XX XXX,XX EUR, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní bola vo výške XX XXX,XX EUR a rozdiel dane na úhradu vo výške XX XXX,XX EUR.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane číslo 101403330/2018 z 23.júla 2018 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo 102429430/2018 z 3. decembra 2018 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II.

### Žaloba

3. Žalobca sa včas podanou žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 21.02.2019 domáhal prieskumu zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo 102429430/2018 z 3. decembra 2018 ako aj rozhodnutia správcu dane číslo 101403330/2018 z 23. júla 2018 z dôvodov, že rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, z dôvodu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutí v zmysle ich nedostatočného odôvodnenia.

4. Daňová kontrola začala dňa 19.12.2012 a skončila dorúčením protokolu dňa 27.06.2017. Rozhodnutím zo dňa 20.06.2013 bola prerušená od 28.06.2013 z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“). Dôvody prerušenia pominuli dňa 16.04.2015. Následne rozhodnutím zo dňa 07.07.2015 správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu od 10.07.2015 z dôvodu zaslania žiadosti o MVI. Daňová kontrola následne pokračovala od 03.04.2017. Daňová kontrola bola prerušená na 1290 dní. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nevyplýva, aký výsledok priniesla odpoveď na MVI, a nie sú v nich uvedené ani konkrétne dátumy odoslania žiadosti, prijatia odpovedí, urgencií. Z rozhodnutí nie je zrejmé, ako boli zistenia z MVI vyhodnotené správcom dane. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného je len v rovine všeobecného konštatovania, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade so zákonom.

5. Správca dane nevyzval žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 13.05.2015, aby sa vyjadril k pochybnostiam správcu dane v súlade s § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok). V protokole o daňovej kontrole správca dane pripisuje žalobcovi účasť na karuselovom obchode. Žalobca namietol nevypočutie konateľa žalobcu počas daňovej kontroly ako aj okolnosti vypočutia konateľa TONER EXPRESS s.r.o. A. B.. Vytkol tiež vypočutie svedka C. D. počas prerušenia daňovej kontroly a nedostatky pri zabezpečovaní svedka E. F..

6. V prípade ASC SPEDITION s.r.o. správca dane vzal do úvahy nekontaktnosť tejto spoločnosti a nechal do úvahy dôkazné prostriedky predložené žalobcom – súvisiace odberateľské faktúry s dodacími listami, mailovú komunikáciu medzi konateľom žalobcu a konateľom ASC SPEDITION s.r.o., výpoveď konateľa žalobcu. V prípade spoločnosti TONER EXPRESS, s.r.o. nebolo podľa správcu dane preukázané dodanie tovaru od tejto spoločnosti žalobcovi a nebol preukázaný pôvod tovaru z dôvodu nekontaktnosti dvoch spoločností – Andreas Print s.r.o. a Globaltrans s.r.o. Žalobca predložil k realizovaniu tohto obchodu aj súvisiace odberateľské faktúry spolu s dodacími listami a dokladom o ich úhrade ako aj mailovú komunikáciu konateľa žalobcu s konateľom TONER EXPRESS, s.r.o. A. B., ktorého svedeckú výpoveď správca dane nesprávne vyhodnotil.

7. Bremono dokazovania bolo na správcovi dane, ktorý však nepreukázal, že by žalobca bol súčasťou karuselového obchodu. V napadnutých rozhodnutiach nie je vysporiadanie sa s otázkou zavinenia žalobcu a zdôvodnenie záveru, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je zúčastnený na podvode typu karuselového obchodu.

## III.

### Vyjadrenie žalovaného

8. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 07.06.2019 navrhol žalobu zamietnuť. Žalovaný z administratívneho spisu zistil, že správca dane pri prerušení daňovej kontroly postupoval v súlade s § 61 daňového poriadku, 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 v nahliadnutí 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. Žalovaný uviedol celkový výkon daňovej kontroly: 191 dní + 84 dní + 85 dní = 360 dní. Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že predmetná daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote a podľa názoru žalovaného 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. Správca dane sa aj vo svojom 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 medzinárodnej výmeny daňových informácií – 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.

9. Žalovaný uviedol, že Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20221907/2015 zo dňa 13.05.2015 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 týkajúcim obchodných partnerov ASC SPEDITION s.r.o., TONER EXPRES, 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. Správca dane prijal Opatrenia a závery pri ústnom pojednávaní, v zmysle ktorých mal žalobca predložiť písomné vyjadrenie do 29.05.2015. Z otázok správcu dane, uvedených v 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 karuselu, 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.

10. Podľa ustanovenia § 47 ods. 1 písm. i) daňového poriadku protokol musí obsahovať vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt má právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Žalovaný preskúmaním Vyjadrenia daňového subjektu zo dňa 31.05.2017 k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100703921/2017 zo dňa 26.04.2017 zistil skutočnosť, že žalobca nepostupoval v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku, keď nenavrhol správcovi dane, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole z daňovej kontroly. Postup správcu dane pri vyhotovení protokolu z daňovej kontroly je teda v súlade s daňovým poriadkom.

11. K námietke porušenia práv žalobcu v priebehu výkonu daňovej kontroly zakotvených v § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku ohľadom výpovede konateľa spoločnosti TONER EXPRESS s. r. o. A. B. spočívajúcej v tom, že sa nejednalo o miestne zisťovanie, ale bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9611401/5/2614103/2013/Kur zo dňa 10.06.2013 a na základe dožiadania správcu dane bol vypočítaný Daňovým úradom Banská Bystrica, pobočka Lučenec, žalovaný uviedol, že námietka nie je dôvodná. Podľa názoru žalovaného, postup správcu dane bol v súlade s daňovým poriadkom, čo žalovaný aj riadne a dostatočne objasnil vo svojich rozhodnutiach. Správca dane vykonal dožiadanie č.9900450/5/2152722/2013/Čech zo dňa 23.05.2013, v ktorom žiadal o vykonanie miestneho zisťovania

a preverenie skutočností u tejto spoločnosti. Ako žalovaný uviedol, zo spisového materiálu je zrejmé, že predmetná zápisnica č.9611401/5/2614103/2013/Kur bola dožiadaným správcou dane vykonaná ako úkon v rámci vlastnej kontrolnej činnosti, pretože správca dane (dožiadaný) vykonával v spoločnosti TONER EXPRESS, s. r. o. daňovú kontrolu DPH za rok 2011 a všetky účtovné doklady sa nachádzali u správcu dane. Žalovaný trval na svojom vyjadrení, že v takomto prípade, i keď sa jednalo o obchodné vzťahy so žalobcom, nemal dôvod príslušný správca dane upovedomovať o tomto konaní aj žalobcu a tým nedošlo k porušeniu práv daňového subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly zakotvených v § 45 ods. 1 písm. e) a f) daňového poriadku, pretože dožiadaný správca dane vykonal úkon v rámci vlastnej kontrolnej činnosti.

12. Žalovaný zistil a v rozhodnutí uviedol skutočnosť, že podľa Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9104405/5/4090497/13/KLÁB zo dňa 09.09.2013 vo veci svedeckej výpovede p. C. D. vyplýva, že konania sa zúčastnila aj splnomocnená zástupkyňa žalobcu G. H. G.. Žalovaný ďalej po preskúmaní napadnutého rozhodnutia správcu dane zistil, že výpoveď svedka pána D. nebola správcou dane použitá ako dôkaz voči daňovému subjektu v rámci vedenia dokazovania. Správca dane vo svojom rozhodnutí využil všeobecné informácie dožiadaného správcu dane, a to, že preverovaním u daňového subjektu ASC SPEDITION s. r. o. (Odpoveď na dožiadanie č.9104405/5/4124324/13/KLAB zo dňa 10.09.2013) bolo zistené, že daňový subjekt sa na adrese sídla spoločnosti, ktorá je uvedená v obchodnom registri, nezdržiava, má len virtuálne sídlo, so správcou dane nekomunikuje. Žalovaný v súvislosti s uvedenými námietkami poukázal tiež na ustanovenie § 24 ods. 2 a 4 daňového poriadku, v zmysle ktorých správca dane postupoval. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že sa nevyjadril k námietke voči k postupu správcu dane pri zabezpečovaní svedka E. F.. Žalovaný uvádza, že podrobne uviedol postup správcu dane, pričom nezistil žiadne nedostatky. Žalovaný sa stotožnil so správcou dane, že na základe zistených skutočností správcou dane nebolo preukázané reálne dodanie tovaru od dodávateľa TONER EXPRESS, s. r. o. pre žalobcu a rovnako nebol preukázaný pôvod tovaru z dôvodu, že dodávateľmi sú dve nekontaktné spoločnosti, ktoré sa niekoľkonásobným zlučovaním spoločností stali nekontaktnými a v konečnom dôsledku majú rovnakého právneho nástupcu, spoločnosť MCCE s. r. o. s fiktívnym sídlom.

13. Preverovaním u spoločnosti ASC SPEDITION s.r.o. (Odpoveď na dožiadanie č.9104405/5/4124324/13/KLAB zo dňa 10.09.2013) bolo správcou dane zistené, že spoločnosť sa na adrese sídla spoločnosti, ktorá je uvedená v obchodnom registri, nezdržiava, má len virtuálne sídlo, so správcou dane nekomunikuje. Podľa verejného dostupného obchodného registra SR bol konateľom spoločnosti od 22.08.2012 C. D.. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť ASC SPEDITION s. r. o. nielenže sa stala nekontaktnou, ale sa aj úplne zamedzil správcovi dane prístup k dokladom, záznamom pre účely DPH a účtovníctvu. Na základe zistených skutočností správcovi dane oprávnené vznikli pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov so žalobcom, pretože nebolo preukázané, že nákup tovaru od dodávateľa ASC SPEDITION s. r. o. sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný na dodávateľských faktúrach, ktoré vyhotovil pre žalobcu. Preverovaním vyššie uvedených zdaniteľných obchodov správca dane totiž zistil, že žalobca neevidoval tovar - počítačové procesory podľa výrobných čísiel (ktoré sú jedinečným identifikátorom výrobku). Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti Ing. Mateja Sršňa (zápisnica č.101143737/2017 zo dňa 31.05.2017) evidenciu robili v ich informačnom systéme na základe part number. Produkt identifikovali na základe part number. Part number je medzinárodný identifikačný kód. Part number predstavuje len označenie druhu výrobku, dielu, súčiastky, v žiadnom prípade to nie je jednoznačná identifikácia konkrétneho výrobku, dielu, súčiastky alebo tovaru. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že neposkytnutím evidencie tovaru podľa výrobných čísiel správcovi dane znemožnil žalobca preveriť pohyb tovaru – počítačových procesorov v reťazci daňových subjektov v rámci Európskej únie, ktoré si navzájom fakturovali ten istý tovar. Správca dane preverovaním finančných tokov a údajov zo systému VIES medzi jednotlivými daňovými subjektmi zapojenými do reťazového obchodu zistil schému pohybu tovaru. Podľa názoru žalovaného, žalobca nepreukázal žiadnym relevantným spôsobom, že tovar, deklarovaný na dodávateľských ako aj odberateľských faktúrach bol skutočne dodaný z dôvodu, že ho nedokázal jednoznačne identifikovať. Preverovaním správcu dane zistil len to, že „nejaký“ tovar bol prepravovaný, ale zo žiadnych prepravných dokladov nevyplývalo, že bol prepravovaný práve ten tovar, ktorý bol deklarovaný na predložených faktúrach.

#### IV.

Replika a ďalšie vyjadrenie žalobcu

14. V replike zo dňa 01.07.2019 a v ďalšom vyjadrení žalobcu zo dňa 20.10.2020 žalobca zotrval na svojich vyjadreniach a poukázal na konania vedené pred Krajským súdom v Bratislave na návrh žalobcu proti žalovanému.

V.

Relevantné právne predpisy

15. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

17. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

18. Podľa § 178 odsek 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

19. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení vzťahujúcom sa na predmetnú daňovú kontrolu (ďalej len „daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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

22. Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku, právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

23. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, (Napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

25. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

26. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

27. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (o.i. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov). Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

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

33. 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.

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

35. Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení vzťahujúcom sa na prejednávajúcu vec (ďalej len „zákon o DPH“), dodaním tovaru je  
a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,  
b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,  
c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

36. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo

prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí, d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí, f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

## VI.

### Právne posúdenie správnym súdom

41. 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 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Krajským súdom v Bratislave bola vec vedená pod sp. zn. 1S/34/2019. 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 náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu, kde je vec vedená pod sp. zn. BA-1S/34/2019.

42. Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP a § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, preskúmal v rámci žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. O žalobe rozhodol na pojednávaní dňa 22. februára 2024.

43. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného číslo 102429430/2018 z 3. decembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane číslo 101403330/2018 z 23. júla 2018 o určení žalobcovi rozdielu dane v sume XX XXX,XX EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011.

44. Správny súd sa v prvom rade musel vysporiadať s identifikovaním toho, čo bolo dôvodom pre určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume XX XXX,XX EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011.

45. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a 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:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

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.

Uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 prevzala aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

46. 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.

XX. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR 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 spochybenie 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 vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/3/2021 zo dňa 03. 08. 2022).

48. Správny súd musel zistiť, či dôvodom na vyrubenie rozdielu dane bolo nespĺnenie hmotnoprávných podmienok alebo podvodné resp. zneužívajúce konanie. Až po jednoznačnom zodpovedaní uvedenej otázky by mohol súd pristúpiť k hodnoteniu toho, koho a v akom momente zaťažovalo dôkazné bremeno a či bolo unesené.

49. Správca dane v rozhodnutí číslo 101403330/2018 z 23.07.2018 uviedol, že nebolo preukázané, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky v zmysle § 49 zákona o DPH pred odpočítanie dane z faktúr za

dodanie počítačových procesorov od deklarovaného dodávateľa. 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 judikatúru Súdneho dvora EU v tomto smere. 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.

50. 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 nezvládol 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.

51. Správny súd konštatuje, že žalovaný v zhode so správcom dane odôvodnil rozhodnutie potrebou boja proti daňovým podvodom a povinnosťami daňových subjektov v tomto smere. Žalovaný uviedol, že opatrenie venovania dostatočnej pozornosti interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného správania obchodných partnerov nevznikali pochybnosti o tom, že o podvode daňový subjekt vedel, alebo so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol, žalobca ani vo vyrubovacom konaní neuviedol ani nedoložil dôkazom.

XX. Správny súd v súvislosti s rôznymi dôvodmi určenia rozdielu dane poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR 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. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 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 9. decembra 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 domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 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. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno finančné orgány.

53. Správny súd po preskúmaní obsahu administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí prisvedčil žalobnej námietke o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, keďže z jeho rozhodnutia 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 a či ho daný subjekt aj uniesol.

54. Vzhľadom na to, že nebolo možné z napadnutého rozhodnutia žalovaného identifikovať čo bolo dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane, nemohol správny súd pristúpiť k vyhodnoteniu žalobných námietok smerujúcich k hodnoteniu dôkazov.

55. Pokiaľ ide o prerušenie daňového konania, správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola sa začala dňa 19.12.2012. K prvému prerušeniu daňovej kontroly došlo dňa 28.06.2013 a to trvalo do 16.04.2015. K druhému prerušeniu daňovej kontroly správca dane pristúpil dňa 10.07.2015 a toto prerušenie trvalo do 03.04.2017.

56. Správny súd uvádza, že oprávnenie správca 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 v tomto smere určuje správca dane 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 prieťahov 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 správca 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 v zmysle § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/47/2019 z 25. 11.2020).

57. Správny súd konštatuje, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného a ani z rozhodnutia správca dane nevyplýva nič bližšie o žiadostiach o MVI a odpovediach na ne a o spôsobe ich vyhodnotenia. V napadnutom rozhodnutí žalovaný a správca dane neuvádza žiadnu úvahu k dôvodnosti či účelnosti medzinárodných dožiadaní. Z odôvodnenia oboch napadnutých rozhodnutí nevyplýva, aký výsledok priniesla odpoveď na MVI, a nie sú v nich uvedené ani konkrétne dátumy odoslania jednotlivých žiadostí a prijatia odpovedí. Preto bolo potrebné prisvedčiť žalobnej námietke o nedostatkoch odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, ktorý sa mal v nadväznosti na obsah odvolania riadne vysporiadať aj s preukázaním dôvodnosti a dĺžky prerušenia daňovej kontroly, čo však neurobil.

58. Na základe vyššie uvedeného správny súd z dôvodu nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov prerušenia daňovej kontroly a dĺžky tohto prerušenia ako aj z dôvodu nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia v stanovení toho, koho zaťažovalo dôkazné bremeno, a teda ustálením toho, čo bolo dôvodom pre určenie daňovej povinnosti, zrušil napadnuté rozhodnutie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom tento rešpektujúc právny názor tohto súdu vo veci opätovne rozhodne a rozhodnutie náležite odôvodní. V prípade potvrdenia rozhodnutia správca dane musí žalovaný uviesť dôvod vyrubenia rozdielu dane, a rovnako musí v rozhodnutí uviesť údaj týkajúci sa každej žiadosti o MVI - s uvedením kedy, komu, prečo bola zaslaná, čoho sa týkala, kedy prišla odpoveď, poprípade, kedy zaslal správca dane urgenciu, a akú relevanciu požívala odpoveď na žiadosť o MVI vo vzťahu k rozhodnutiu.

59. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

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

61. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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