Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	1Sfk/89/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	6021200145
Dátum vydania rozhodnutia:	30. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Marián Fečík
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:6021200145.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): S. R., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom Z.. U. XX, XXX XX C. C. (pôvodne Peter Turcaj - HOLZ-TRANS, s miestom podnikania M. Čulena 20, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 37 328 239), právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Tomáš Rosina, s.r.o., so sídlom Kukučínova 20, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47246731, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102020107/2020 zo dňa 22. decembra 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 73S/15/2021 - 114 zo dňa 07. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 73S/15/2021 - 114 zo dňa 07. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102020107/2020 zo dňa 22. decembra 2020 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy
1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu, daňového subjektu Peter Turcaj - HOLZ-TRANS, s miestom podnikania M. Čulena 20, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 37 328 239, v roku 2012 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň) za zdaňovacie obdobie máj 2012, v rámci ktorej nezistil porušenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“)

2. Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky, Prezídium Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Stred podaním zo dňa 22. apríla 2015 a doplneným podaním zo dňa 12. mája 2015 (obe podania vybavoval Z.. A.. U.), požiadalo správcu dane o vykonanie kontroly tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná (ďalej aj „opätovná daňová kontrola“) u žalobcu - DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012.

3. Na základe žiadosti Prezídia Policajného zboru následne správca dane podaním zo dňa 27. mája 2015 požiadal žalovaného, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o vydanie podnetu na vykonanie opätovnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012 u žalobcu. Žalovaný vydal dňa 15. júna 2015 podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2012 u žalobcu podľa

§ 44 ods. 4 písm. c) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“).

4. Opätovná daňová kontrola bola u žalobcu ukončená protokolom č. 104212269/2016 zo dňa 02. novembra 2016 (ďalej aj „Protokol“). Na základe výsledkov uvedených v Protokole správca dane vydal rozhodnutie č. 100375193/2017 zo dňa 01. marca 2017 (ďalej aj „pôvodné prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 32.000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 (žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2012 a bola mu vyrubená vlastná daňová povinnosť na DPH). Správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti, uplatnenia nároku na odpočítanie DPH, podmienky splnenia oslobodených dodávok od dane a iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane z dodaného tovaru (kryštálový cukor). Na základe získaných dôkazov v priebehu opätovnej daňovej kontroly správca dane neuznal žalobcovi oslobodenie od dane z dodania tovaru (kryštálového cukru) do iného členského štátu - Nemecka, z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok podľa § 43 ods. 1 v nadväznosti na § 43 ods. 5 zákona o DPH. Nárok na odpočítanie dane z dodávok tovaru (kryštálového cukru) od deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o. bol nesporný a uznaný. Pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo v odvolacom konaní potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 101684279/2017 zo dňa 02. augusta 2017 (ďalej aj „pôvodné rozhodnutie žalovaného“). Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia mal za to, že záver správcu dane o nepriznaní nároku na oslobodenie od dane je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný.
5. Žalobca podal proti pôvodnému rozhodnutiu žalovaného žalobu doručenú Krajskému súdu v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“). Krajský súd rozhodnutím sp. zn. 24S/134/2017 zo dňa 20. apríla 2018 (ďalej aj „pôvodné rozhodnutie krajského súdu“) pôvodné rozhodnutie žalovaného a pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“), z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu orgánom verejnej správy na riadne posúdenie veci, a to vo vzťahu k nepreukázaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok žalobcom na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Krajský súd tak uznal žalobcove žalobné námietky, ktorými sa bránil voči záveru žalovaného o neuznaní nároku na oslobodenie od dane pre nesplnenie podmienok v § 43 zákona o DPH.

6. Po zrušení pôvodných rozhodnutí správcu dane a žalovaného a vrátení veci krajským súdom žalovanému, resp. správcovi dane do vyrubovacieho konania, správca dane v ďalšom konaní, v zmysle právneho názoru krajského súdu, opätovne preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Správca dane preveroval dodania tovaru do iného členského štátu, a to spoločnosti Silent GmbH a spoločnosti BEN HOLDING Zrt., a zároveň preveroval prepravu tovaru zo Slovenska do Maďarska. Nad rámec krajským súdom nariadenej potreby preverovania skutočností v ďalšom konaní správca dane získal nové dôkazy, a to

- informácie z údajov finančnej správy z iného konania, z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania DPH za zdaňovacie obdobie 1. - 4. štvrťrok 2012 u spoločnosti Mal - finance, s.r.o., ktorá bola deklarovaným dodávateľom žalobcu v rozhodnom období, a
- rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, ktorým bol deklarovanému dodávateľovi žalobcu daňovému subjektu Mal - finance, s.r.o. vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie I. a II. štvrťrok 2012, z dôvodu neexistencie materiálneho plnenia (kryštálového cukru) v rámci deklarovaných dodávok.

7. Vo svetle nových dôkazov správca dane prijal záver, že v priebehu následného vyrubovacieho konania v prejednávanej veci (po vrátení veci krajským súdom) bolo dokázané, že nedošlo k vecnému plneniu, tzn. dodanie tovaru sa neuskutočnilo, nedošlo k vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru, na základe čoho žalobcovi nevzniklo ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa Mal - finance, s.r.o..

8. Na základe vyššie uvedeného záveru správca dane vydal rozhodnutie č. 111759/2019 zo dňa 25. februára 2019, ktorým určil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 36.576 eur, ktoré bolo v odvolacom konaní zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101573825/2019 zo dňa 27. júna 2019, z dôvodu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostatočné a odôvodnenie rozhodnutia správcu dane bolo nedostačujúce na posúdenie veci. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 220267/2020 zo dňa 14. mája 2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým zotrval na svojich

záveroch a určil tak žalobcovi rozdiel dane v sume 36.576 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012. Správca dane neuznal žalobcovi oslobodenie od dane z dodania tovaru (kryštálového cukru) do iného členského štátu a zároveň mu neuznal nárok na odpočítanie DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa Mal - finance, s.r.o..

9. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane zrekapituloval priebeh daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania a uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období máj 2012 deklaroval oslobodenie dodania tovaru - kryštálového cukru podľa § 43 zákona o DPH z faktúr vystavených pre odberateľa v inom členskom štáte - Nemecko, spoločnosť SILENT GmbH, Hippelstr.31, Mníchov. Tovar - kryštálový cukor bol žalobcovi dodávaný spoločnosťou Mall - finance, s.r.o., Skuteckého 30, Banská Bystrica. Správca dane uviedol, že bol oprávnený zisťovať skutočnosti aj o konaní deklarovaného dodávateľa Mal - finance, s.r.o., ktoré následne vyhodnotil ako dôkazy, ktoré viedli k zmene záverov uvedených v Protokole a v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí, a to na základe rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, ktorý deklaruje, že nedošlo k materiálnemu plneniu. Správca dane tak zistil, že žalobca síce splnil formálne podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 a § 41 zákona o DPH ale posúdením zdaniteľných obchodov vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi a zistenými skutočnosťami (najmä o konaní deklarovaného dodávateľa z inej daňovej kontroly), získal neoprávnený daňový prospech, ktorým bolo odpočítanie dane na základe faktúr od deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mal - finance, s.r.o.. Uzavrel, že vzhľadom k tomu, že v reťazci nedošlo k materiálnemu plneniu, nemohlo dôjsť ani k dodaniu tovaru do iného členského štátu.

10. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102020107/2020 zo dňa 22. decembra 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

11. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými a právnymi zisteniami správcu dane. Žalovaný nevzhliadol taký postup správcu dane, ktorým by došlo k porušeniu akéhokoľvek práva žalobcu ako daňového subjektu, resp. ktorým by došlo k porušeniu zásad daňového konania. Za neopodstatnenú považoval námietku žalobcu ohľadne neoprávnene vykonávanej opätovnej daňovej kontroly, s odôvodnením, že správcovi dane bola dňa 27. apríla 2015 doručená žiadosť o vykonanie opätovnej daňovej kontroly a poskytnutie podkladov a informácií z Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídia policajného zboru, na základe čoho správca dane požiadal žalovaného o vydanie podnetu na vykonanie daňovej kontroly na DPH opätovne za obdobie máj 2012. Žalovaný vyhodnotil tento postup za správny a zákonný a v tejto súvislosti poukázal na to, že aj krajský súd v pôvodnom rozsudku nepovažoval identickú námietku žalobcu za dôvodnú.

12. K použitiu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 uviedol, že súhlasí s konštatovaním žalobcu, že nebol účastníkom predmetného konania, avšak jeho tvrdenie, že nemal možnosť vyjadriť sa a skutkové zistenia uvedené v predmetnom rozsudku žiadnym spôsobom ovplyvniť považoval za nedôvodné. Žalobca ani deklarovaný dodávateľ spoločnosť Mall - finance, s.r.o. podľa žalovaného nepreukázali, že došlo k materiálnemu plneniu v zmysle sporných faktúr. Z vyjadrení a vykonaného dokazovania správcu dane je podľa žalovaného zrejmé, že tovar deklarovaný na odberateľských faktúrach, ktorými žalobca deklaruje dodanie spoločnosti SILENT GmbH je tovar, ktorý mu bol dodaný spoločnosťou Mall - finance, s.r.o., na základe sporných faktúr a spoločnosti Mall - finance, s.r.o. bol dodaný spoločnosťou Euro IMPEX, s.r.o., ktorej konateľ sa nepamätal meno osoby, ktorá mu tovar dodala. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal existenciu tovaru uvedeného na sporných faktúrach od spoločnosti Mall - finance, s.r.o. a súčasne na odberateľských faktúrach pre spoločnosť SILENT GmbH. Správca dane podľa žalovaného postupoval v predmetnej veci v súlade so zákonom a umožnil žalobcovi predkladať dôkazy, doklady a vyjadrenia v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie, na základe výsledkov ktorého dospel k relevantnému rozhodnutiu, že k materiálnemu plneniu v zmysle sporných faktúr nedošlo. Existencia tovaru nebola preukázaná ani pri dodaní tovaru na základe odberateľských faktúr pre spoločnosť SILENT GmbH. Žalovaný zdôraznil, že správca dane ani doplneným konaním nemal za preukázané, že predmetný tovar bol dodaný tak, ako to deklaruje žalobca odberateľskými faktúrami pre uvedenú spoločnosť a medzinárodnými prepravnými dokladmi. Z odpovedí maďarskej a nemeckej daňovej správy vyplýva, že spoločnosť SILENT GmbH nepriznala nadobudnutie tovaru. Taktiež maďarská daňová správa uviedla, že adresa, na ktorej mali byť vykladané tony kryštálového cukru je obytný dom, teda tam nemohol byť predmetný tovar vykladaný.

II. Konanie pred správnym súdom
13. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a priznania práva na náhradu trov konania. Zároveň požiadal o priznanie odkladného účinku správnej žalobe

14. Žalobca v žalobe zdôraznil, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane je nezákonné, pretože je založené na závažných procesných pochybeniach.

15. Žalobca v žalobe predniesol stanovisko o nezákonnosti vykonanej opätovnej daňovej kontroly, ktorú videl v tom, že neboli splnené podmienky na jej vykonanie. Žalobca namietal najmä, že správca dane v Oznámení o začatí daňovej kontroly ani v zápisnici o ústnom pojednávaní, ktorá bola spísaná pri začatí daňovej kontroly, neoznámil žalobcovi dôvod a cieľ opätovného výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012, čím mal porušiť základné práva žalobcu a základné zásady daňového konania - zásadu zákonnosti a úzkej súčinnosti s daňovým subjektom. Žalobca v podstate namietal, že správca dane nezačal výkon opätovnej daňovej kontroly na podnet OČTK, ale konal na základe podnetu, ktorý si sám „vypýtal“ od žalovaného, pričom takýto postup je podľa žalobcu v rozpore s § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Žalobca predniesol názor, že správca dane môže u toho istého daňového subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňové kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. Podľa žalobcu v žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd SR“) sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16. decembra 2015. Žalobca mal za to, že správca dane vykonaním opätovnej daňovej kontroly porušil aj zásadu res iudicata a zásadu právnej istoty v daňovom konaní.

16. Žalobca v žalobe ďalej namietal, že žalovaný porušil zásadu právnej istoty, pretože v pokračujúcom konaní, potom, čo bolo jeho pôvodné rozhodnutie zrušené pôvodným rozsudkom krajského súdu zo dňa 20. apríla 2018, zmenil závery o nároku na odpočítania dane z nákupu tovarov v tuzemsku, definované v Protokole o opätovnej daňovej kontrole a v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí správcu dane ako nesporné a uznané. Podľa žalobcu správca dane konal v rozpore s § 44 ods. 1 Daňového poriadku, pretože využil vrátenie veci zo strany krajského súdu na to, aby zamenil svoje vlastné závery z pôvodnej daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane prehodnotením svojich záverov porušil aj zásadu res iudicata, pretože rozhodol o veci, o ktorej už predtým rozhodol inak a ktorá nebola predmetom žaloby. Poukázal na to, že správca dane v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí všetky predložené dôkazy a vyjadrenia vyhodnotil za dostatočne preukazné pre nárok na odpočítanie dane z tovaru nakúpeného od spoločnosti Mall - finance, s.r.o.. Správca dane podľa žalobcu neodôvodnil zmenu hodnotenia predložených dokladov k uplatneniu odpočítania dane z faktúr za dodanie kryštálového cukru od spoločnosti Mall - finance, s.r.o., ktoré pôvodne boli uznané, čím správca dane porušil princíp právnej istoty. Žalobca mal za to, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a v tejto súvislosti uviedol, že správca dane v rozpore s ustálenou judikatúrou nepriznal právo na odpočítanie dane z dodávky tovaru žalobcovi, na základe skutočností, ktoré nastali u subdodávateľov jeho dodávateľa a táto skutočnosť nemôže tvoriť dôkazné bremeno žalobcu.

17. Podľa žalobcu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 vo veci deklarovaného dodávateľa Mall - finance, s.r.o., ani jeho odôvodnenie, nemôžu slúžiť ako nový dôkaz, na základe ktorého správca dane môže zmeniť svoje rozhodnutie. V tejto súvislosti žalobca namietal, že nebol účastníkom predmetného, nemal sa možnosť vyjadriť ku skutočnostiam, ktoré boli predmetom tohto súdneho konania a teda nemal možnosť skutkové zistenia uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR žiadnym spôsobom ovplyvniť. Tiež namietal, že predmetný rozsudok Najvyššieho súdu SR mu nebol nikdy predložený so spisovým materiálom. Žalobca zdôraznil, že výsledky daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa Mall - finance, s.r.o., ktoré boli preskúmavané citovaným rozhodnutím Najvyššieho súdu SR, mal správca dane k dispozícii, pretože túto kontrolu vykonával ten istý správca dane už v čase pred začatím vykonávania opätovnej daňovej kontroly u žalobcu. Podľa žalobcu prevzatie skutkového stavu z citovaného rozsudku a právnych záverov tam vykonaného dokazovania do opätovnej daňovej kontroly u žalobcu je porušením zásad daňového konania, a to konkrétne zásady súčinnosti a zásady rovnosti v zmysle § 3 ods. 2, 7 Daňového poriadku. Zároveň je tento postup podľa žalobcu v rozpore s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Žalobca sa ohradil proti záverom správcu dane o tom, že

žalobca vedel o obsahu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, nakoľko bol s tým oboznámený počas výkonu daňovej kontroly dňa 31. marca 2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, pretože to je v rozpore so skutkovým stavom, nakoľko predmetný rozsudok bol vydaný až o 2 roky neskôr, a to dňa 14. júna 2018.

18. Žalobca mal za to, že správca dane na základe tých istých dôkazov získaných z preverovania deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mal - finance, s.r.o. rozhodol bez náležitého zhodnotenia skutkového stavu a predložených dôkazov rozdielne vo vyrubovacom konaní a v pokračujúcom vyrubovacom konaní po rozhodnutí krajského súdu o zrušení pôvodných rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Podľa žalobcu správca dane v pokračujúcom vyrubovacom konaní tak nezískal žiadne nové dôkazy, ktoré by nemal k dispozícii už pred vydaním pôvodného rozhodnutia vo veci vykonanej opätovnej daňovej kontroly.

19. Žalobca poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. III. ÚS 502/2015 zo dňa 06. októbra 2015 a vyslovil názor, že v konaní je zrejmé, že správca dane porušil princíp právnej istoty, nakoľko pôvodné rozhodnutie zrušené krajským súdom na základe podanej správnej žaloby zmenil v časti, ktorá nebola napadnutá žalobou a tým zmenil rozhodnutie v neprospech žalobcu, ktorého výsledkom je zmena k horšiemu ako bolo pred podaním žaloby, čím porušil zákaz zmeny k horšiemu (reformatio in peius).

20. Žalobca ďalej v žalobe predniesol argumentáciu k oprávnenosti nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Namietal, že žalovaný nikdy nepreukázal, že nedošlo k vecnému plneniu dodania kryštálového cukru a tiež nepreukázal, že žalobca bol jedným z účastníkov dodávateľsko-odberateľského vzťahu, ktorých spájal jednotiaci zámer - získanie neoprávneného finančného prospechu z vyplatenia nadmerného odpočtu DPH. Žalobca uviedol, že nevedel a ani nevie, či konanie spoločnosti, ktoré sa zúčastnili na obchode s cukrom je podvodným konaním. Poukázal pritom na rozhodnutie SD EÚ vo veci C - 80/11 a zdôraznil, že skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Správca dane podľa žalobcu žiadnym spôsobom nepreukázal vedomosť žalobcu o zapojení sa do schémy, či fiktívneho fakturačného reťazca, ani nutnosť jeho vedomosti o takejto skutočnosti.

21. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe trval na výroku napadnutého rozhodnutia, pričom poukázal na jeho odôvodnenie, ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Podľa žalovaného žalobca v žalobe neuvádza také skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia. K rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6/Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 uviedol, že pojednáva vo veci deklarovaného dodávateľa žalobcu spoločnosti Mal - finance, s.r.o. o nepreukázaní materiálneho plnenia v reťazci spoločnosti Euro IMPEX, s.r.o. - Mal - finance, s.r.o. - žalobca. Žalovaný skonštatoval, že postupoval v súlade so zákonom a navrhol žalobu zamietnuť.

22. Krajský súd uznesením č.k. 73S/15/2021 - 86 zo dňa 12. augusta 2021 zamietol návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.
23. Žalobca vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného zo dňa 30. septembra 2021 zotrval na žalobe a všetkých žalobných bodoch v celom rozsahu.

24. Krajský súd rozsudkom č.k. 73S/15/2021 - 114 zo dňa 07. apríla 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 SSP správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

25. Krajský súd ustálil, že predmetom preskúmavacieho konania bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane, podľa ktorého žalobca nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri tovare prepravenom z tuzemska do iného členského štátu odberateľovi SILENT GmbH., a zároveň podľa ktorého žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane na základe faktúr od deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mal-finance, s.r.o., nakoľko nepreukázal existenciu materiálneho plnenia - dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom.

26. Krajský súd k námietke žalobcu o neoznámení dôvodu a cieľu opätovného výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 uviedol, že na výkon opätovnej daňovej kontroly sa vzťahujú

ustanovenia Daňového poriadku týkajúce sa daňovej kontroly, nakoľko špeciálne ustanovenia pre opätovnú daňovú kontrolu (okrem podmienok pre oprávnenosť jej začatia v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku) zákon neustanovuje. Krajský súd konštatoval, že Oznámenie o daňovej kontrole v predmetnej veci z 30. júna 2015 obsahuje všetky zákonom predpísané obsahové náležitosti. Námietku žalobcu tak vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože z označeného oznámenia vyplýva, že opätovná daňová kontrola sa začala v súlade § 46 ods. 1 Daňového poriadku, kde zákon nevyžaduje pred jej začatím osvedčiť a v oznámení osobitne vyjadriť dôvod začatia daňovej kontroly. Ani z § 45 ods. 1 Daňového poriadku neplynie právo daňového subjektu, aby mu bol oznámený alebo preukázaný špecifický dôvod vykonania opätovnej daňovej kontroly začatej na základe oznámenia. Podľa krajského súdu, tak žalobca nemal právo domáhať sa preukázania bližšieho dôvodu vykonania opätovnej daňovej kontroly, než bol dôvod, o ktorom bol oznámením informovaný (z § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku plynie, že opätovná daňová kontrola bola začatá na podnet ministerstva, resp. žalovaného). Také oprávnenie žalobcu nemožno podľa krajského vyabstrahovať ani z nálezu Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS 334/02 z 13. mája 2003, ktorý sa vzťahuje na odlišnú právnu úpravu platnú v Českej republike (žalobca jej podobnosť či blízkosť netvrdil), pričom ani nález Ústavného súdu SR sp.zn. I. ÚS 314/2015 z 16. decembra 2015, ktorý naň odkazuje v inej otázke (týkajúcej sa prekážok vykonania opätovnej daňovej kontroly), taký záver neprevzal. Pokiaľ žalobcovi chýbalo vyjadrenie účelu alebo cieľa opätovnej daňovej kontroly, ten podľa krajského súdu vyplýva priamo z § 44 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov - v danom prípade išlo o zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na pôvodné rozhodnutie krajského súdu v predmetnej veci, ktorý k danej námietke uviedol, že takáto „opakovaná“ kontrola môže byť vykonaná na podnet žalovaného a teda nie „kedykoľvek si správca dane zmyslí“, pričom jeho prípadná svojvôľa je eliminovaná práve filtračným mechanizmom podnetu žalovaného, ktorý je od správcu dane odlišným, inštančne vyšším (nadriadeným) orgánom verejnej správy“. Na tomto názore krajský súd zotrval a doplnil, že vyhodnocovanie podmienok, u ktorých daňových subjektov sú (alebo nie sú) dôvody na vykonanie opätovnej daňovej kontroly splnené, je vnútornou záležitosťou Finančnej správy SR, ktorej súčasťou sú správca dane a žalovaný. Nejde o postup striktne upravený daňovým poriadkom, avšak nachádza svoj odraz v oprávnení na samostatnú vyhľadávaciu činnosť v zmysle § 36 Daňového poriadku, ktorá sa vykonáva aj bez súčinnosti s daňovými subjektmi (teda internými procesmi). Požiadavka správcu dane o vydanie podnetu na vykonanie opätovnej daňovej kontroly adresovaná žalovanému tak podľa názoru krajského súdu nebola porušením zákona, ktorý internú komunikáciu orgánov finančnej správy neupravuje, ani jeho obchádzaním. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva (žalobca to ani netvrdil), že „Žiadosť o vykonanie daňovej kontroly a poskytnutie podkladov a informácií“ Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídia Policajného zboru, Národnej kriminálnej agentúry, Národnej jednotky finančnej polície - expozitúra stred Banská Bystrica z 22. apríla 2015 v znení jej doplnenia z 12. mája 2015 podpísaná „riaditeľom“ (teda nie vyšetrovateľom, povereným príslušníkom PZ a pod.) bola podaná OČTK. Neprichádzal tak v úvahu postup predpokladajúci uplatnenie § 44 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku, ako to namietal žalobca, nakoľko na to v administratívnom spise chýba zodpovedajúci podklad, z ktorého by bolo bez pochybností zrejmé, že išlo o žiadosť OČTK. Krajský súd uzavrel, že námietka žalobcu o porušení § 44 ods. 4 Daňového poriadku nebola dôvodná.

27. K námietke žalobcu o použití dôkazu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 týkajúceho sa deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o. krajský súd uviedol, že tento rozsudok a podklady získané nahliadnutím do spisu z daňovej kontroly deklarovaného dodávateľa mali na vydanie prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia žalovaného podstatný vplyv a boli v rámci jeho odôvodnenia použité ako jedny z ich hlavných podkladov. Súvis tohto rozsudku s vyrubovacím konaním voči žalobcovi podľa názoru krajského súdu zrozumiteľne vyplýva z obsahu prvostupňového ako aj napadnutého rozhodnutia, kde je uvedené, že tovar - kryštálový cukor, ktorého dodanie deklaroval žalobca od spoločnosti Mal - finance, s.r.o. bol ten istý cukor, ktorého dodanie pre žalobcu deklarovala spoločnosť Mal-finance, s.r.o. a teda ten, ktorého dodanie do iného členského štátu deklaroval žalobca, pričom z označeného rozsudku Najvyššieho súdu SR podľa krajského súdu plynie jednoznačne a konečným spôsobom právoplatne uzavretá otázka, že nedošlo k materiálnemu plneniu vo vzťahu k dodávkam tohto cukru spoločnosti Mal-finance, s.r.o. dodávateľom Euro-IMPEX, s.r.o. Podľa krajského súdu závery správcu dane a žalovaného vyplývajú z logického predpokladu spočívajúceho v tom, že pokiaľ bol (mal byť) predmetom zdaniteľných obchodov medzi Mal-finance, s.r.o. a žalobcom ten istý cukor ako bol (mal byť) predmetom dodaní žalobcom do iného členského

štátu, čo z plynie dokladov predložených žalobcom, nepreukázaná existencia materiálneho plnenia má priamy dopad aj na dodanie totožného cukru žalobcom spoločnosti SILENT GmbH. Krajský súd uviedol, že správcovi dane nič nebránilo v použití skutkových zistení a právnych záverov vyjadrených v tomto rozsudku a v iných doplnených úkonoch, ktoré priniesli zásadne odlišný pohľad na preukázanie dodania tovaru žalobcom alebo na jeho účet do iného členského štátu. Z týchto skutkových zistení vyplynulo, že nebolo preukázané nielen dodanie tovaru príjemcovi v inom členskom štáte, ale ani jeho nadobudnutie žalobcom. Dôkazná situácia žalobcu sa tak oproti pôvodnému rozsudku výrazne oslabila, pretože na oboch stranách obchodného reťazca (pri dodaní tovaru žalobcovi ako aj pri dodaní toho istého tovaru do iného členského štátu) chýbali dôkazy preukazujúce uskutočnenie dodania. Podľa názoru krajského súdu presvedčivosť a dôkazná váha doterajších dôkazov tým bola výrazne eliminovaná. Krajský súd mal za to, že žalobca nedôvodne namietal nepoužiteľnosť označeného rozsudku Najvyššieho súdu SR a nevyjadrenie jeho súvisu s konaním.

28. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca bol v rámci opätovného vyrubovacieho konania viac krát oboznámený s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 (17. decembra 2018, 11. februára 2019, 28. novembra 2019) a bol správcom dane vyzvaný na predloženie ďalších dôkazov, ktorými by preukázal hodnovernosť a správnosť údajov uvedených na dodávateľských faktúrach vystavených Mal-finance, s.r.o., ako aj na odberateľských faktúrach pre odberateľa SILENT GmbH. Z priebehu vyrubovacieho konania podľa názoru krajského súdu plynie, že správca dane poskytol žalobcovi potrebnú súčinnosť vo vzťahu k oboznámeniu so všetkými podkladmi prvostupňového rozhodnutia, vrátane rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/2/2016 z14. júna 2018. Pokiaľ žalobca namietal, že žalobcovi nikdy nebol predložený spisový materiál, na základe ktorého rozhodoval súd, nebol podľa krajského súdu na to žiadny dôvod, nakoľko žalobca nebol účastníkom tohto konania a spisový materiál súdu, ani úplný obsah administratívneho spisu z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, vedený voči spoločnosti Mal-finance, s.r.o., nebol podkladom prvostupňového a napadnutého rozhodnutia. Ich podkladmi boli len niektoré dôkazy, ktoré si správca dane zabezpečil nahliadnutím do spisu a s ktorými bol žalobca oboznámený a mal opakovane možnosť sa k ich obsahu vyjadriť, čím správca dane vyčerpal svoju súčinnostnú povinnosť voči žalobcovi. Na základe uvedeného krajský súd uzavrel, že námietka žalobcu o neúplnosti administratívneho spisu a námietka porušenia úzkej spolupráce v zmysle § 3 ods. 8 Daňového poriadku nebola dôvodná.

29. Krajský súd doplnil, že podľa jeho názoru ide o bežný postup, ak správcovia daní uplatňujú vo vyrubovacích konaniach použiteľné dôkazy zabezpečené v iných daňových kontrolách, nakoľko duplicitné dokazovanie nie je v súlade s požiadavkou efektivity a bezprieťahovosti v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku, pričom taký postup nie je to v rozpore s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Ďalej konštatoval, že pokiaľ takéto dôkazy a poznatky dosiahnu podobu záverov konajúcich daňových orgánov v právoplatných rozhodnutiach alebo v právoplatných rozhodnutiach správnych súdov, ich legitimita na použitie v iných skutkovo a právne súvisiacich daňových konaniach sa tým len posilňuje. Žalobcove odmietanie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 z 14. júna 2018 ako dôkazu tak podľa krajského súdu nemá opodstatnenie a vyznieva účelovo. Podstatnou skutočnosťou navyše je, že pokiaľ bola pre správcu dane rozhodujúcou otázka ne/reálnosti zdaniteľných plnení medzi žalobcom a jeho dodávateľom Mal-finance, s.r.o., ktorá bola právoplatne vyriešená (nielen na úrovni rozhodnutí vo vyrubovacom konaní, ale aj na úrovni rozhodnutí správnych súdov) so záverom, že k materiálnemu plneniu dodaním tovaru medzi nimi Mal-finance, s.r.o. a jeho dodávateľom Euro-IMPEX, s.r.o. nedošlo a tým nemohlo dôjsť ani k materiálnemu plneniu dodaním toho istého tovaru žalobcovi, z čoho plynie, že následne ním alebo na jeho účet nemohol byť tento tovar do iného členského štátu, bol podľa názoru krajského súdu správca dane viazaný závermi tohto rozsudku ako predbežnou otázkou v zmysle § 22 Daňového poriadku, nakoľko išlo o otázku, ktorá bola pre vydanie prvostupňového rozhodnutia podstatná.

30. Na základe vykonaného preverovania a po jeho doplnení (po zrušení pôvodných rozhodnutí správnym súdom) podľa krajského súdu správca dane dospel k priliehavému právnemu záveru, že neboli splnené podmienky oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Krajský súd tiež poukázal na skutočnosť, že správca dane následkom informácií získaných z daňovej kontroly v spoločnosti Mal-finance, s.r.o. (najmä rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/2/2016 z 14. júna 2018) prehodnotil svoj pôvodný postoj ohľadom splnenia povinností na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o. Správca dane uviedol, že ani rozsiahlym šetrením sa mu nepodarilo zistiť pôvod tovaru, ani konečnú spotrebu, čo vyhodnotil ako

dôkaz o tom, že s tovarom sa reálne neobchodovalo. Takéto hodnotenie jednoznačne ozrejmuje, že správca v rámci voľného hodnotenia dôkazov každý osobitne ako aj všetkých vo vzájomných súvislostiach s požitím dôkazov získaných nahliadnutím do spisu týkajúceho sa daňovej kontroly Mal-finance, s.r.o. nimi doplnil skutkové závery ním vykonaných úkonov preverovania v rámci daňovej kontroly ako aj vo vyrubovacom konaní tak, že dospel k logickému záveru o neexistencii materiálnych plnení a fiktívnej povahe zdaniteľných obchodov uskutočnených medzi Mal-finance, s.r.o. a jeho dodávateľmi, a tým aj medzi ním žalobcom. Vyhodnotením všetkých pôvodných aj nových dôkazov dospeli podľa krajského súdu správca dane a žalovaný k logickému záveru spočívajúcom v neuznaní odpočítanie dane žalobcu zo sporných faktúr od dodávateľa Mal-finance, s.r.o., nakoľko neboli splnené podmienky podľa § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

31. Uvedeným postupom podľa názoru krajského súdu správca dane neporušil zásadu právnej istoty, zásady res iudicata ani zásady zákazu reformatio in peius, ako to namietal žalobca, nakoľko pôvodným rozsudkom krajského súdu sp. zn. 24S/134/2017-74 zo dňa 20. apríla 2018 boli zrušené pôvodné rozhodnutia správcu dane a žalovaného, preto ich účinky po pokračovaní vo vyrubovacom konaní netrvali a nespôsobovali tak prekážku rozhodnutej veci, ktorá zrušením individuálneho správneho aktu zákonným postupom zaniká. Uplatnenie zákazu použitia zásady reformatio in peius podľa krajského súdu nepridalo v úvahu, nakoľko táto zásada je uplatniteľná v trestnom konaní pri ukladaní trestov, aby sa zabránilo prísnejšiemu než pôvodnému potrestaniu v niektorých zákonom vymedzených prípadoch, avšak v daňovom konaní táto zásada nenachádza svoj doraz. Vyrubovacie konanie nemá charakter správneho trestania, kde by mohla byť uvedená zásada analogicky uplatnená [§ 195 písm. c), d) SSP], nakoľko sa ním len napráva nedostatok v ne/priznanej a zaplatenej dani, resp. v jej výške. Krajský súd tiež vyslovil názor, že navyše v súlade s § 3 ods. 5 Daňového poriadku je správca dane pri správe daní povinný z vlastného podnetu vykonať úkony, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik daňovej pohľadávky, tzn. správca dane by v danom prípade svojou nečinnosťou porušil zákon.

32. Krajský súd na záver zdôraznil, že rozhodnutie správcu dane a žalovaného boli založené na nepreukázaní splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu a súčasne pre nepreukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane z dodaní tovaru od deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o.. Správca dane ani žalovaný tak svoje rozhodnutia nezaložili na tom, že žalobca bol účastný daňového podvodu a preto netvrdili a nepreukazovali vedomosť žalobcu o tejto skutočnosti tak, ak to vyplýva napríklad z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

33. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP]. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne sa domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

34. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti v zásade vymedzil dva hlavné sťažnostné okruhy, a to

- námietku proti postupu správcu dane a žalovaného pri nariadení vykonania opätovnej daňovej kontroly v spojení s námietkou, podľa ktorej opätovná daňová kontrola musí mať vymedzený odlišný rozsah než pôvodná,
- námietku o použití nového dôkazu vo vyrubovacom konaní, a to použití záverov obsiahnutých v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 týkajúceho sa deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mall finance, s.r.o., ako podkladu pre neuznanie nároku na odpočítanie DPH sťažovateľovi z faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom, ktorý bol pôvodne, v rámci vykonanej opätovnej daňovej kontroly, uznaný.

35. Čo sa týka námietky proti postupu správcu dane a žalovaného pri nariadení vykonania opätovnej daňovej kontroly sťažovateľ uviedol, že v danom prípade podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly síce dalo Finančné riaditeľstvo SR, ale na základe žiadosti správcu dane, pričom podľa sťažovateľa krajský súd túto rozhodnú okolnosť nedostatočne odôvodnil resp. sa jej venoval „formalisticky“. Sťažovateľ mal za to, že skutočným pôvodcom podnetu nebolo Finančné riaditeľstvo SR, ale samotný správca dane. Finančné riaditeľstvo bolo podľa sťažovateľa len čisto „formálnym“ subjektom podnetu. Sťažovateľ poukázal na § 44 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane nie je subjektom, ktorý môže dávať podnet o vykonanie opätovnej daňovej kontroly. V danom

prípade tak podľa sťažovateľa došlo zo strany štátnych orgánov k vedomému obchádzaniu zákona resp. konaniu v rozpore s § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Sťažovateľ vyvodil záver, že z uvedeného dôvodu je samotné začatie opätovnej daňovej kontroly nezákonné a tým pádom je nezákonná aj celá daňová kontrola a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na § 44 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku, podľa ktorého sa môže vykonať opätovná daňová kontrola aj na požiadanie OČTK, pričom takáto žiadosť sa musí adresovať priamo správcovi dane a ten jej priamo buď vyhovie (začne daňovú kontrolu) alebo nie. Podľa sťažovateľa v danom prípade došlo k absurdnej a najmä nezákonnej situácii, kedy správca dane nezačal vo veci sám konať (na základe žiadosti OČTK), ale požiadal žalovaného o podnet (t.j. pritom správca dane už disponoval žiadosťou OČTK). Sťažovateľ mal za to, že postup, ktorý správca dane zvolil nemôže požívať právnu ochranu a nesmie byť prostriedkom na zneužívanie inštitútu opätovnej daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa, ak by súdy akceptovali tento postup, tak by to znamenalo, že ktorýkoľvek správca dane si tak môže v podstate kedykoľvek „naprávať" svoje prípadné pochybenia (alebo aj z iných účelových dôvodov) a to cez „vlastné" žiadosti na opätovnú daňovú kontrolu. Sťažovateľ trval na tom, že takýto postup hraničí so šikanóznym spôsobom výkonu pôsobnosti štátneho orgánu, pretože daňová kontrola má voči daňového subjektu vždy obmedzujúci charakter a mala by byt vždy vykonaná spôsobom, aby sa nemusela vykonať opätovne. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trnave (14S/127/2006, judikát Najvyššieho súdu SR R 127/2006), v zmysle ktorého daňovú kontrolu môže správca dane v zásade použiť len raz, má pri tom konať primerane, profesionálne a účelne. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa s týmto právnym záverom nevysporiadal. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti zdôraznil, že podľa jeho názoru je právne irelevantné, že prvotnú „žiadosť" o opätovný výkon daňovej kontroly podával OČTK, nakoľko tejto jeho žiadosti nebolo zo strany správcu vyhovené - správca dane nezačal vykonávať daňovú kontrolu na základe žiadosti OČTK, ale na základe „svojej vlastnej" žiadosti, ktorú adresoval žalovanému a ktorú žalovaný akceptoval.

36. Sťažovateľ ďalej svoju kasačnú sťažnosť oprel o tvrdenie, že správca dane môže u toho istého subjektu vykonať opätovnú daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. Sťažovateľ zdôraznil, že v žiadnom prípade nie je možné vykonanie opätovnej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I ÚS 314/2015 zo dňa 16. decembra 2015, v ktorom ústavný súd poukazuje na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 334/02 z 13. mája 2003: „Provedená daňová kontrola nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; správce daně je oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu, tj. kontrolu téže daně zastejné období, kterou již předtím zkontroloval, to však za předpokladu, že se objeví skutečnosti, jež správce v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost kontroly postupu správce daně.". Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že správca dane mu neoznámil žiadne dôvody k začatiu opätovnej daňovej kontroly, neuviedol rozsah vykonávanej kontroly opätovne, a preto je podľa jeho názoru opätovná daňová kontrola vykonaná v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky § 3 ods. 1, 2 a § 44 ods. 1, 4 Daňového poriadku. Sťažovateľ ďalej uviedol, že vykonaním opätovnej daňovej kontroly porušil správca dane zároveň aj zásadu res iudicata a porušil princíp právnej istoty. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane ani žalovaný nedisponovali žiadnymi novými dôkazmi, ktoré by nemali k dispozícii počas výkonu riadnej daňovej kontroly.

37. Sťažovateľ v rámci druhého okruhu sťažnostných bodov namietal právnu argumentáciu krajského súdu v bodoch 42 - 47 napadnutého rozsudku, v ktorých krajský súd odobril postup správcu dane a žalovaného, ak v rámci vyrubenia dane použili (t.j. boli podkladom) aj závery obsiahnuté v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14.06.2018. Ďalšími rozhodujúcimi skutkovými zisteniami boli poznatky získané nahliadnutím do spisu správcu dane z daňovej kontroly spoločnosti Mal - finance, s.r.o. za zodpovedajúce zdaňovacie obdobie.

38. Podľa sťažovateľa, žalovaný porušil zásadu právnej istoty, pretože v pokračujúcom konaní (po zrušení pôvodných rozhodnutí správcu dane a žalovaného na základe pôvodného rozsudku krajského súdu) zmenil svoje vlastné závery o uznaní odpočítania dane z nákupu tovarov v tuzemsku, ktoré

definoval v Protokole a ktoré rovnako uviedol v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí, a ktoré navyše ani neboli napadnuté správnou žalobou. Podľa sťažovateľa správca dane nemôže konať nad rámec jeho zákonnom ustanovených povinností. Sťažovateľ poukázal na § 44 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. To znamená, že správca dane nesmie výkonom daňovej kontroly daňový subjekt neprimerane zaťažovať. Správca dane podľa sťažovateľa konal v rozpore s týmto ustanovením nakoľko „využil" vrátenie veci zo strany krajského súdu na to, aby zamenil svoje vlastné závery z pôvodnej daňovej kontroly. Sťažovateľ namietal, že správca dane mu neuznal právo na uplatnenie odpočítania dane z tovaru dodaného v tuzemsku, pričom táto skutočnosť nebola predmetom žalobných dôvodov a nebola dôvodom, pre ktorý krajský súd zrušil pôvodné rozhodnutie žalovaného a správcu dane. Výsledkom pokračujúceho konania správcu dane tak po vrátení veci zo strany krajského súdu je tak neuznanie nároku na odpočítanie dane sťažovateľovi, ktorý bol pôvodne uznaný. Konečný záver správcu dane vo vyrubovacom konaní je vo finančnom vyčíslení v neprospech sťažovateľa o sumu 4.576 eur vyšší, ako pred súdnym konaním.

39. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane v pôvodnom prvostupňovom rozhodnutí všetky sťažovateľom predložené dôkazy a vyjadrenia vyhodnotil za dostatočne preukázané pre nárok na odpočítanie dane z tovaru nakúpeného od spoločnosti Mal-finance, s.r.o.. Podľa názoru sťažovateľa správca dane prehodnotením svojich záverov v následnom pokračujúcom vyrubovacom konaní po vrátení veci krajským súdom vo vzťahu k nároku na odpočítanie DPH porušil zásadu res iudicata a zásadu právnej istoty.

40. Sťažovateľ vyslovil názor, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 vo veci Mal-finance, s.r.o. nie je takým dôkazom, ktorý by zmenu hodnotenia dôkazov správcom dane odôvodňoval. Rozsudok súdu, a to konkrétne jeho odôvodnenie, z ktorého vychádzal správca dane, nemôže podľa sťažovateľa slúžiť ako nový dôkaz, na základe ktorého správca dane zmení svoje rozhodnutie. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že ku skutočnostiam, ktoré boli predmetom dokazovania v konaní týkajúcom sa jeho deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o.sa nemal možnosť vyjadriť a skutkové zistenia uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR žiadnym spôsobom ovplyvniť. Podľa názoru sťažovateľa je v tejto súvislosti irelevantné vyjadrenie krajského súdu, že v určitej fáze daňového konania sa sťažovateľ mohol do zápisnice vyjadriť k existencii predmetného rozsudku Najvyššieho súdu SR, keď zásadným zostáva, že nemohol jeho výrok nijako ovplyvniť.

41. Podľa sťažovateľa prevzatím skutkového stavu z rozsudku Najvyššieho súdu SR a právneho záveru z tam vykonaného dokazovania do opätovnej daňovej kontroly u sťažovateľa je porušením zásady súčinnosti (§ 3ods. 2 Daňového poriadku), zásady rovnosti (§ 3ods. 7) a ústavnej zásady zákonnosti konania. Zároveň podľa sťažovateľa správca dane postupoval aj v rozpore s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, kedy 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.

42. Sťažovateľ zdôraznil, že zmyslom existencie správneho súdnictva je ochrana jednotlivcov (fyzických a právnických osôb) pred nezákonnými rozhodnutiami orgánov verejnej správy. Podľa sťažovateľa zrušenie právoplatných rozhodnutí orgánov verejnej správy súdmi teda prichádza do úvahy iba v prípade porušenia práva v neprospech jednotlivcov a nie v prípade, ak štát nezákonným rozhodnutím alebo nesprávnym procesným postupom poškodí sám seba. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. III. ÚS 502/2015 zo dňa 06. októbra 2015, v ktorom ústavný súd vyslovil názor, že: „Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná."

43. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane pôvodné rozhodnutie, ktoré bolo zrušené krajským súdom na základe podanej žaloby, zmenil v časti, ktorá nebola napadnutá žalobou, a tým zmenil

rozhodnutie v neprospech žalobcu ako daňového subjektu, ktorého výsledkom je zmena „k horšiemu“ ako bolo pred podaním žaloby, čím správca dane porušil zásadu zákazu zmeny k horšiemu (reformatio in peius). Podľa sťažovateľa zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva (ako sa to snaží prezentovať krajský súd) že by táto zásada bola vylúčená aj v správnom práve, pričom takáto zásada nepriamo vyplýva aj z predmetného rozhodnutia Ústavného súdu SR.

44. Sťažovateľ považoval za najpodstatnejšiu skutočnosť, že výsledky daňovej kontroly týkajúce sa daňového subjektu Mal-finance, s.r.o., ktoré boli preskúmavané rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, mal správca dane k dispozícii, pretože túto kontrolu vykonával tento istý správca dane už v čase pred začatím vykonávania opätovnej daňovej kontroly u sťažovateľa. Poukázal na to, že Protokol o daňovej kontrole v spoločnosti Mal-finance, s.r.o. bol vypracovaný dňa 10. novembra 2014 (je súčasťou administratívneho spisu č.l. 31). Sťažovateľ poukázal na to, že v čase ukončenia opätovnej daňovej kontroly už žalovaný mal informácie o výsledkoch daňovej kontroly Mal - financie s.r.o. za zdaňovacie obdobie I. a II. štvrťrok 2012. Na základe uvedeného je preto podľa sťažovateľa jednoznačne preukázané, že správca dane v čase vyhotovenia Protokolu a vydania pôvodného prvostupňového rozhodnutia, ktoré obsahovalo uznanie práva na odpočítanie DPH z faktúr za nákup kryštálového cukru od dodávateľa Mal-financie s.r.o. mal všetky relevantné informácie o dodávateľovi Mal-financie s.r.o.. Preto záver krajského súdu o tom, že správca dane v čase vydania pôvodného rozhodnutia po vykonaní opätovnej daňovej kontroly nemal všetky relevantné informácie je v rozpore s obsahom administratívneho spisu.

45. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote [§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP] a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci podľa § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

47. Kasačný súd sa v prejednávanej veci musel vysporiadať s nasledujúci kľúčovými otázkami:
- či zvolený postup správcu dane a žalovaného pri nariadení vykonania opätovnej daňovej kontroly v prejednávanej veci obstojí a
- či bol správca dane oprávnený zmeniť prijaté závery o uznaní odpočítania DPH, vyplývajúce z opätovnej daňovej kontroly, deklarované v Protokole a v pôvodných rozhodnutiach správcu dane a žalovaného, v následnom vyrubovacom konaní po zrušení pôvodných rozhodnutí daňových orgánov krajským súdom, a to na základe nového dôkazu - rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 týkajúceho sa deklarovaného dodávateľa sťažovateľa.

48. Po preskúmaní administratívneho a súdneho spisu v predmetnej veci kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

A: K postupu správcu dane a žalovaného pri nariadení opätovnej daňovej kontroly

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

50. Podľa § 44 ods. 4 Daňového poriadku „Daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne,
a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov,
c) na podnet ministerstva alebo finančného riaditeľstva,
d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.“

51. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie

alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.“

52. V nadväznosti na kasačnú námietku sťažovateľa proti postupu správcu dane a žalovaného pri nariadení vykonania opätovnej daňovej kontroly v spojení s námietkou, podľa ktorej opätovná daňová kontrola musí mať vymedzený odlišný rozsah než pôvodná, kasačný súd uvádza, že po oboznámení sa s administratívnym spisom vo veci musí konštatovať, že nevzhliadol nezákonnosť v namietanom postupe správcu dane a žalovaného. Kasačný súd má za to, že správcovi dane nič nebránilo tomu vykonať opätovnú daňovú kontrolu už na podnet Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, Prezídia Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Stred podaním zo dňa 22. apríla 2015, doplnený podaním zo dňa 12. mája 2015. Z uvedeného podnetu síce explicitne nevyplýva, kto a v akom postavení ho podpísal (keď na konci podania pri podpisovej kolónke „riaditeľ“ je nečitateľný podpis bez uvedenia mena a priezviska k podpisu), avšak v záhlaví podnetov je identifikovaný Z.. A.. U., označený ako osoba, ktorá vec mala vybavovať. Podľa kasačného súdu s prihliadnutím na samotný text podnetu je nesporné, že podnet bol podaný OČTK. Ak mal správca dane pochybnosť o tom, či v danom prípade ide o OČTK alebo zamestnanca ministerstva nič mu nebránilo v tom, aby kontaktoval Z.. A.. U. a túto pochybnosť operatívne odstránil. Správca dane zvolil odlišný postup, keď sa podaním obrátil na Finančné riaditeľstvo SR, ktoré po vyhodnotení situácie podalo podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly. Kasačný súd sa nestotožnil s argumentáciou sťažovateľa, že podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly vydal správca dane, keď si mal svojvoľne „vypýtať“ povolenie od žalovaného. Kasačný súd má naopak za to, že správca dane zvolil opatrnejší postup, kedy nezačal výkon opätovnej daňovej kontroly priamo na základe podnetu OČTK ale tento postup si nechal preveriť nadriadeným orgánom, ktorý nemal povinnosť žiadosti správcu dane vyhovieť a teda podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly vydať. Finančné riaditeľstvo SR nebolo viazané žiadosťou správcu dane a preto uvedená argumentácia sťažovateľa neobstojí.
53. Kasačný súd sa v tejto súvislosti zároveň stotožňuje s argumentáciu krajského súdu vyslovenou v pôvodnom rozsudku v predmetnej veci, ktorý uviedol: „Opodstatnené neboli ani námietky nezákonnosti daňovej kontroly tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná. Takáto „opakovaná“ kontrola môže byť vykonaná na podnet žalovaného a teda nie „kedykoľvek si správca dane zmyslí“, pričom jeho prípadná svojvôľa je eliminovaná práve filtračným mechanizmom podnetu žalovaného, ktorý je od správcu dane odlišným, inštančne vyšším (nadriadeným) orgánom verejnej správy“.

54. Kasačný súd ďalej poukazuje na záver krajského súdu v napadnutom rozsudku, s ktorým sa v plnom rozsahu taktiež stotožňuje, ktorý v tejto súvislosti uviedol, že „vyhodnocovanie podmienok, u ktorých daňových subjektov sú (alebo nie sú) dôvody na vykonanie opätovnej daňovej kontroly splnené je vnútornou záležitosťou Finančnej správy SR, ktorej súčasťou sú správca dane a žalovaný. Nejde o postup striktne upravený Daňovým poriadkom, avšak nachádza svoj odraz v oprávnení na samostatnú vyhľadávaciu činnosť v zmysle § 36 Daňového poriadku, ktorá sa vykonáva aj bez súčinnosti s daňovými subjektmi (teda internými procesmi). Požiadavka správcu dane o vydanie podnetu na vykonanie opätovnej daňovej kontroly adresovaná žalovanému tak nebola porušením zákona, ktorý internú komunikáciu orgánov finančnej správy neupravuje, ani jeho obchádzaním.“

55. Na dôvažok kasačný súd v súvislosti s uplatnenou námietkou sťažovateľa skúmal, či zvolený postup správcu dane pri začatí výkonu opätovnej daňovej kontroly mohol negatívne zasiahnuť do iných práv sťažovateľa podľa Daňového poriadku. Kasačný súd sa v tejto súvislosti zameral najmä na skúmanie momentu pre zánik práva vyrubiť daň, ktorý je rozdielne časovo ohraničený v prípade začatia výkonu daňovej kontroly na podnet OČTK. Z § 69 ods. 2 a ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že daňovému subjektu nemožno vyrubiť daň alebo rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom mu bol doručený protokol z daňovej kontroly, pričom najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie OČTK alebo orgánov Policajného zboru daňovému subjektu nemožno vyrubiť daň alebo rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom bola spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole. Z administratívneho spisu vyplýva, že Protokol z opätovnej daňovej kontroly bol sťažovateľovi doručený dňa 07. novembra 2016 a Oznámenie o opätovnej daňovej kontrole

bolo sťažovateľovi doručené dňa 06. júla 2015. Daň bola vyrubená prvostupňovým rozhodnutím dňa 14. mája 2020. V oboch prípadoch, aj keby správca dane vykonal opätovnú daňovú kontrolu na podnet OČTK alebo by ju začal na podnet žalovaného, bola by dodržaná päťročná lehota pre vyrubenie dane, resp. v danej lehote nezaniklo právo správcu dane vyrubiť sťažovateľovi daň. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľove práva postupom správcu dane a žalovaného pri nariadení opätovnej daňovej kontroly neboli dotknuté ani v tomto smere.

56. K sťažnostnej námietke o nevyhnutnosti vymedzenia odlišného rozsahu a dôvodu v rámci výkonu opätovnej daňovej kontroly oproti pôvodnej daňovej kontrole kasačný súd konštatuje, že rovnako nie je dôvodná. Daňový poriadok vo vzťahu k vymedzeniu opätovnej daňovej kontroly nestanovuje podmienku nutnosti vymedziť odlišný rozsah oproti pôvodnej daňovej kontrole. Daňový poriadok nestanovuje špeciálne pravidlá na výkon a začatie opätovnej daňovej kontroly, okrem podmienok pre oprávnenosť jej začatia v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Na opätovnú daňovú kontrolu sa tak vzťahujú ustanovenia Daňového poriadku týkajúce sa daňovej kontroly, v rámci ktorej Daňový poriadok nevyžaduje pred jej začatím osvedčiť a v oznámení osobitne vyjadriť dôvod začatia daňovej kontroly. Ani § 45 ods. 1 Daňového poriadku sťažovateľovi neplynie právo, aby mu bol oznámený alebo preukázaný špecifický dôvod vykonania opätovnej daňovej kontroly začatej na základe oznámenia.

57. Kasačný súd poukazuje na záver krajského súdu v napadnutom rozsudku, ktorý k predmetnej námietke uviedol: „Žalobca, ako daňový subjekt, ktorý bol podrobený opätovnej daňovej kontrole začatej oznámením, tak nemal v zmysle uvedených ustanovení Daňového poriadku právo domáhať sa preukázania bližšieho dôvodu vykonania opätovnej daňovej kontroly (ktorý z jej priebehu zrozumiteľne vyplynul) začatej a vykonanej u neho, než bol dôvod, o ktorom bol oznámením informovaný (z ust. § 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku plynie, že opätovná daňová kontrola bola začatá na podnet ministerstva, resp. žalovaného). Také oprávnenie žalobcu nemožno vyabstrahovať ani z nálezu Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS 334/02 z 13.05.2003, ktorý sa vzťahuje na odlišnú právnu úpravu platnú v Českej republike (žalobca jej podobnosť či blízkosť netvrdil), pričom ani nález Ústavného súdu SR sp.zn. I. ÚS 314/2015 z 16.12.2015, ktorý naň odkazuje v inej otázke (týkajúcej sa prekážok vykonania opätovnej daňovej kontroly), taký záver neprevzal. Pokiaľ žalobcovi chýbalo vyjadrenie účelu alebo cieľa opätovnej daňovej kontroly, ten vyplýva priamo z ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (v danom prípade išlo o zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012).“

58. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že kasačná námietka sťažovateľa o nezákonnom vykonaní opätovnej daňovej kontroly nie je dôvodná. Postup správcu dane a žalovaného pri nariadení výkonu opätovnej daňovej kontroly kasačný súd vyhodnotil ako zákonný.

B: K oprávnenosti správcu dane zmeniť prijaté závery o uznaní odpočítania DPH vo vyrubovacom konaní na základe nového dôkazu - rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 týkajúceho sa deklarovaného dodávateľa sťažovateľa

59. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku: „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.“

60. 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 správnemu určeniu a vyrubeniu dane.“

61. Podľa § 24 ods. 4 prvej vety 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.“

62. 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.“

63. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku: „Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.“

64. Kasačný súd na úvod zdôrazňuje, že zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca daňových orgánov s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení Daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS).

65. 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. Ako už bolo vyššie uvedené postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku 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. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Výsledkom daňovej kontroly je dôkaz - protokol, ktorý obsahuje výsledky daňovej kontroly ako aj vyhodnotenie dôkazov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Jeho obsahom musia byť tak preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, ako aj stanoviská a vyjadrenia kontrolovaného subjektu (§ 47 písm. g), h) a i) Daňového poriadku). Protokol z daňovej kontroly tak musí obsahovať zhrnutie a vyhodnotenie vykonaných dôkazov, zhrnutie skutkových zistení a ich právneho posúdenia v kontexte záverov správcu dane smerujúcich k (ne)uznaniu sporných daňových oprávnení. Po vyhotovení protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, správca dane zasiela tento dôkaz na vyjadrenie daňovému subjektu spolu s výzvou, ktorá daňovému subjektu umožňuje vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Daňová kontrola sa doručením protokolu končí a následne na ňu nadväzuje vyrubovacie konanie.

66. Je možné ustáliť, 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“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022).

67. Pokiaľ si daňový subjekt v rámci daňovej kontroly splní svoju primárnu povinnosť tvrdiť skutočnosti a na ich preukázanie predložiť dôkazy, správca dane je následne povinný daňovému subjektu postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámiť, ktoré tvrdenia sa mu zdajú sporné a vyzvať ho na ich dodatočné preukázanie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26. októbra 2022 bod 30.)

68. 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 (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 2/2022 pod č. 18/2022).

69. Na to, aby správca dane vôbec mohol realizovať povinnosti vyplývajúce mu z § 46 ods. 5 Daňového poriadku, musí pochybnosti nadobudnúť a tieto si ustáliť. Zatiaľ ide o jeho vnútorné procesy naviazané na vyhodnocovanie predložených tvrdení a dokladov. Následne svoje pochybnosti musí jasne a zreteľne naformulovať (teda prejaviť navonok) a iba tak ich môže daňovému subjektu oznámiť. Až následne, a to v spojitosti s presne vymedzenými pochybnosťami, môže pristúpiť k výzve na odstránenie pochybností, a to vhodným spôsobom, ktorý zvolí. Logická postupnosť uvedeného procesu pritom neumožňuje vynechať ani jeden článok, pretože by tým bol popretý základný účel tohto ustanovenia, ktorým je odstránenie konkrétnych a nie len akýchkoľvek domnelých pochybností. Prejavenie pochybností pritom nemá byť samoúčelné, ale má upozorniť daňový subjekt na presné okolnosti, ktorých spornosť správca dane zistil a práve tieto nejasnosti majú spoločne, teda vo vzájomnej súčinnosti, odstrániť (neopomínajúc dôkazné bremeno daňového subjektu). Výzva na odstránenie prezentovaných pochybností má potom skôr iba demonštratívne inštruovať daňový subjekt, akým najvhodnejším spôsobom tieto pochybnosti odstrániť, t.j. čo je sporné a čo treba preukázať (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26. októbra 2022 bod 33. a 35.)

70. Dôraz na povinnosť správcu dane riadne naplniť zmysel ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku akcentuje aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 2/2022 pod č. 18/2022, v ktorom konštatoval, že „Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu. 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.“. 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.)

71. Aplikujúc vyššie uvedené ustálenú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na prejednávanú vec vo vzťahu k námietke sťažovateľa o neoprávnenosti správcu dane zmeniť prijaté závery o uznaní odpočítania DPH vo vyrubovacom konaní na základe nového dôkazu - rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018 týkajúceho sa deklarovaného dodávateľa kasačný súd predovšetkým skúmal, či správca dane vo vzťahu k preukázaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane postupoval podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a v tejto súvislosti skúmal skutočnosť, v akom štádiu konania pred orgánmi finančnej správy došlo k momentu prenesenia dôkazného bremena na sťažovateľa.

72. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s administratívnym spisom v prejednávanej veci a konštatuje, že opätovná daňová kontrola začala Oznámením o výkone opätovnej daňovej kontroly u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie máj 2012 zo dňa 30. júna 2015, sťažovateľovi doručené dňa 6. júla 2015, a

skončila doručením Protokolu sťažovateľovi dňa 07. novembra 2016. Opätovná daňová kontrola skončila so záverom deklarovaným v Protokole o tom, že sťažovateľ v rámci daňovej kontroly nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, ktorý bol následne prijatý aj v pôvodných rozhodnutiach správcu dane a žalovaného - správca dane neuznal žalobcovi oslobodenie od dane z dodania tovaru (kryštálového cukru) do iného členského štátu - Nemecka, z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok podľa § 43 ods. 1 v nadväznosti na § 43 ods. 5 zákona o DPH. Nárok na odpočítanie dane z dodávok tovaru (kryštálového cukru) od deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o. nebol sporný a bol správcom dane uznaný. V odôvodnení pôvodného prvostupňového rozhodnutia správca dane po rekapitulácii priebehu daňovej kontroly, najmä výsledkov medzinárodnej výmeny informácii z Nemecka a z Maďarska a vyjadrení sťažovateľa k zisteniam správcu dane, konštatoval, že považuje za preukázané, že sťažovateľ nakúpil tovar cukor od deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mall - finance, s.r.o. tak ako to deklaroval v predložených faktúrach.

73. Kasačný súd považoval kľúčové preveriť, či správca dane do momentu vydania Protokolu vzniesol riadnym a zákonom predpokladaným spôsobom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku dôvodné pochybnosti týkajúce sa sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa Mal - finance, s.r.o. Kasačný súd po oboznámení sa s časťou administratívneho spisu do vydania Protokolu konštatuje, že v prejednávanej veci k uvedenému nedošlo. Kasačný súd poukazuje najmä na Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 104112904/2016 zo dňa 17. októbra 2016, predmetom ktorého bolo oboznámenie sťažovateľa so zisteniami, k spôsobu ich zistenia a skutočnosťami, ktoré budú predmetom protokolu z opätovnej daňovej kontroly DPH. V rámci predmetnej zápisnice niet zmienky o akejkoľvek pochybnosti o dodávke cukru od spoločnosti Mal-finance, s.r.o.. Správca dane v rámci opätovnej daňovej kontroly sťažovateľovi opakovane komunikoval pochybnosti ohľadom uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH. Uvedené sa premietlo aj do obsahu Protokolu, keď správca dane konštatoval, že v priebehu opätovnej daňovej kontroly sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru do iného členského štátu - Nemecka, spoločnosti Silent GmbH. Správca dane taktiež v Protokole potvrdil, že všetky zistené dôkazy preukazujú, že sťažovateľ nakúpil tovar - cukor od dodávateľa Mal-finance, s.r.o..(str. 17 Protokolu).

74. Kasačný súd nad rámec uvedeného poukazuje na skutočnosť, na ktorú opakovane upozornil aj sťažovateľ, a to, že správca dane v rámci opätovnej daňovej kontroly nepochybne disponoval informáciami o daňovej kontrole deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o., o čom svedčí skutočnosť, že dňa 17. marca 2016 zamestnanci správcu dane nazreli do spisu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania DPH za zdaňovacie obdobie 1. - 4. štvrťrok 2012 u deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o. a vyhotovili si fotokópiu, okrem iných dokladov, aj Protokolu z daňovej kontroly č. 9601402/4982290/Žák z 10. novembra 2014 (č.l. 249). Napriek tomu, že správca dane mal k dispozícii výsledok daňovej kontroly deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o., na základe ktorých mu nebol uznaný nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa Euro - IMPEX s.r.o., správca dane vo vzťahu k sťažovateľovi relevantným spôsobom nekomunikoval žiadne pochybnosti ohľadne dodávok cukru medzi sťažovateľom a spoločnosťou Mal-finance, s.r.o.. Tieto pochybnosti identifikoval a sťažovateľovi komunikoval až vo vyrubovacom konaní, a to na základe rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018.

75. Kasačný súd po preskúmaní administratívneho spisu prijal záver, že správca dane do vydania Protokolu riadnym a zákonom predpokladaným spôsobom nevzniesol dôvodné pochybnosti týkajúce sa sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane od deklarovaného dodávateľa Mal - finance, s.r.o., čo zároveň znamená, že na sťažovateľa v opätovne vykonanej daňovej kontrole neprešlo dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočítanie DPH.

76. K preneseniu dôkazného bremena v prejednávanej veci došlo až v následnom vyrubovacom konaní po zrušení pôvodných rozhodnutý správcu dane a žalovaného pôvodným rozsudkom krajského súdu, a to pod ťarchou nového dôkazu - rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, ktorý si z vlastnej iniciatívy správca dane do vyrubovacieho konania zabezpečil. Správca dane tak preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa až v následnom vyrubovacom konaní, čo nemožno považovať za postup v súlade so zákonom a s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

77. Po zohľadnení skutkových zistení z administratívneho spisu kasačný súd dospel k záveru, že správca dane pochybil v nedostatočnom sledovaní zámeru § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čím sa dopustil vady

v procesnom postupe, a to vo vzťahu k neuznaniu nároku na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaného dodávateľa Mal-finance, s.r.o.. Na sťažovateľa neprešlo dôkazné bremeno tak, ako to správca dane predpokladal a súčasne preto nevznikla daňovému subjektu povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, nakoľko de facto (v rámci daňovej kontroly) o nich ani nevedel. Inými slovami, ak správca dane hodlal založiť svoje rozhodnutie na konštatovaniach o nepreukázaní tvrdených skutočností zo strany daňového subjektu, tieto stratili relevanciu, v dôsledku nesprávneho vykonania oznamovacej povinnosti o vzniknutých pochybnostiach. Táto oznamovacia povinnosť musí byť vykonaná v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku v rámci daňovej kontroly do vydania protokolu. Kasačný súd zdôrazňuje, že toto procesné pochybenie správcu dane nespôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly ako celku, a teda najmä týmto pochybením správcu dane nie sú dotknuté prijaté závery správcu dane o nesplnení podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

78. Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok nároku na odpočítanie DPH z dodávok tovaru od deklarovaného dodávateľa spoločnosti Mal-finance, s.r.o. na sťažovateľa prešlo až v rámci následného vyrubovacieho konania po zrušení pôvodných rozhodnutí správcu dane a žalovaného pôvodným rozsudkom krajského súdu, pod ťarchou nového dôkazu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2016 zo dňa 14. júna 2018, tzn. až po ukončení opätovnej daňovej kontroly. Správca dane týmto postupom de facto pokračoval vo vykonávaní opätovnej daňovej kontroly v rámci vyrubovacieho konania, čo kasačný súd považuje za neprípustné.
79. Ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní vo vyrubovacom 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. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce 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. 4 Sfk/11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31).

80. Vo svetle vyššie uvedeného sa kasačný súd nestotožňuje s argumentáciou krajského súdu, podľa ktorej, ide o bežný postup, ak správcovia daní uplatňujú vo vyrubovacích konaniach použiteľné dôkazy zabezpečené v iných daňových kontrolách, nakoľko duplicitné dokazovanie nie je v súlade s požiadavkou efektivity a bezprieťahovosti v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Podľa krajského súdu pokiaľ takéto dôkazy a poznatky dosiahnu podobu záverov konajúcich daňových orgánov v právoplatných rozhodnutiach alebo v právoplatných rozhodnutiach správnych súdov, ich legitimita na použitie v iných skutkovo a právne súvisiacich daňových konaniach sa tým len posilňuje. Vyslovený právny názor by obstál len v tom prípade, ak by správca dane tieto dôkazy použil v rámci daňovej kontroly (nie vyrubovacieho konania) alebo v súvislosti s preukazovaním skutočností, ktoré vyplývajú z daňovej kontroly ako sporné, resp. ktoré boli relevantným spôsobom spochybnené, k čomu v prejednávanej veci nedošlo.

81. Kasačný súd má za to, že vyššie identifikovaným nezákonným postupom správcu dane a žalovaného došlo v prejednávanom prípade k porušeniu zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, k porušeniu zásady zachovávania práv daňových subjektov podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ako aj k porušeniu zásady zákazu neočakávaných/prekvapivých rozhodnutí vyplývajúcej z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - mutatis mutandis rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 52/2019 zo dňa 01. apríla 2020, publikované v ZNaUÚS ako judikát č. 12/2020.

82. Kasačný súd na záver v krátkosti k sťažovateľovej námietke o tom, že postupom žalovaného došlo k porušeniu zásady reformatio in peius uvádza, že uvedená zásada nemá uplatnenie v daňovom konaní. Práve naopak samotný Daňový poriadok v § 74 ods. 2 Daňového poriadku použitie tejto zásady priamo neguje.
V. Záver
83. Sumarizujúc vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu v procesnom postupe správcu dane, a to nesplnením povinnosti zakotvenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci

samej. Krajský súd preto pochybil, keď správnu žalobu zamietol s konštatovaním, že správca dane, ako aj žalovaný postupovali v súlade s ich povinnosťami a neukrátili sťažovateľa na jeho právach, ktoré mu pri daňovej kontrole prináležia. Keďže krajský súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

84. Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že časť napadnutého rozhodnutia žalovaného týkajúca sa záverov o sťažovateľovom nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane z dodávok tovaru do iného členského štátu nie je identifikovanou pochybnosťou správcu dane dotknutá.

85. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie. Správca dane a žalovaný sú viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

86. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

87. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.