

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/33/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200235
Dátum vydania rozhodnutia: 21.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200235.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu AJCOR RECYCLING spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104477339/2016 zo dňa 13.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/37/2017-203 zo dňa 27. februára 2019, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť zamietá.

Žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“, „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/37/2017-203 zo dňa 27. februára 2019 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104477339/2016 zo dňa 13.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 103460224/2016 zo dňa 07.07.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane žalobcovi podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 165.271,79 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2009. Krajský súd zároveň vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. V napadnutom rozsudku krajský súd poukázal na znenie ustanovení § 165, § 165b daňového poriadku účinného od 01.01.2012, § 2, § 15, § 25, § 29, § 44, § 45 zákona o správe daní a poplatkov účinného do 31.12.2011 a § 8, § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinného k 31.12.2009 (ďalej len „zákon o DPH“). Z jeho odôvodnenia vyplýva, že správny súdpo preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.12.2016 a rozhodnutia správcu dane zo dňa 07.07.2016 ako i konania, ktoré predchádzalo ich vydaniu, dospel k záveru, že uvedené rozhodnutia je potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia správcu dane a následne i žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu, nakoľko žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane.

3. Krajský súd posudzoval správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 165 271,79 Eur (rozdiel medzi nadmerným odpočtom na DPH uplatneným žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v sume 507,07 Eur a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane v sume 164 764,72 Eur) a zisťoval, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie DPH v sume 167 668,13 Eur pri ôsmich faktúrach od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. (č. 2009051 zo dňa 04.11.2009, č. 2009052 zo dňa 05.11.2009, č. 2009053 zo dňa 12.11.2009, č. 2009054 zo dňa 13.11.2009, č. 2009055 zo dňa 18.11.2009, č. 2009056 zo dňa 19.11.2009, č. 2009057 zo dňa 27.11.2009 a č. 2009058 zo dňa 27.11.2009), predmetom ktorých mala byť dodávka tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“.

4. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa súd v predmetnej veci v prvom rade zameril na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly bolo teda i zdaňovacie obdobie november 2009. V tejto súvislosti považoval správny súd podotkol, že žalobca, zastúpený právnym zástupcom, v podanej žalobe citoval ustanovenia daňového poriadku, ktoré sa týkajú trvania, resp. prerušenia daňovej kontroly, ktoré však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie, s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia, nebolo možné aplikovať, nakoľko daňová kontrola u žalobcu začala dňa 02.03.2011 a do 31.12.2011 nebola ukončená.

5. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona o správe daní a poplatkov, za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, t. j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona sa aplikuje zákon o správe daní a poplatkov až do ukončenia týchto konaní, teda do ukončenia daňovej kontroly, resp. i vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Zb. konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z.z., ktorým sa menil a dopĺňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku odlišne neriešil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/76/2016, sp.zn. 3Sžf/46/2015).

6. Predmetná daňová kontrola sa začala u žalobcu dňa 02.03.2011 a bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly č. 961219/2016 z 31.05.2016. Následne sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Z.z. (v zmysle § 15 ods. 13, 14 tohto zákona), teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku. Možno teda konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a nasledujúci úsek

daňového konania, t. j. vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

7. I keď žalobca v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citoval príslušné ustanovenia daňového poriadku, ktoré sa týkajú dĺžky daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, teda citoval právny predpis, ktorý na predmetnú daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať a správca dane ho ani neaplikoval, bolo podľa názoru súdu podstatné to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcovi dane dvakrát prerušená (žalobca namietal i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.

8. Správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola bola prerušená do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nebolo uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V administratívnom spise predloženom správne súdu sa nachádzala jedna takáto žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 05.03.2013. V podaní zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone.

9. Ďalšie rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal správca dane dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 7 žiadostí zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola bola prerušená odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Ani v odôvodnení tohto rozhodnutia nebolo uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V administratívnom spise predloženom správne súdu sa nachádzala žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá bola urgovaná a dňa 15.01.2016 zaslaná na novom formulári, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 30.03.2016.

10. Odo dňa 12.12.2013 (kedy bola správcovi dane doručená odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 09.12.2013 na dožiadanie zo dňa 17.06.2013) až do 31.03.2016 nebol v predloženom administratívnom spise zadokumentovaný žiadny úkon správcu dane (okrem urgencií na medzinárodnú výmenu informácií o daňovom subjekte MARTIN METALS Kft.). Jedná sa však o obdobie, keď bola daňová kontrola u žalobcu prerušená na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 26.06.2013, ale vzhľadom na to, že v administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne, nemohol krajský súd posúdiť účelnosť a dôvodnosť jej prerušenia. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračoval v jej výkone.

11. Krajský súd ďalej konštatoval, že administratívnom spise sa okrem vyššie uvedených dvoch žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a dvoch odpovedí na ne, už ďalšie žiadosti (ktorých malo byť spolu 10) nenachádzali a taktiež ani odpovede na tieto žiadosti. Nebolo preto možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, komu boli žiadosti adresované, ktorých subjektov sa tieto žiadosti týkali, v akom vzťahu boli tieto subjekty k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane zisťoval, resp. potreboval zistiť. Vzhľadom na námietku žalobcu v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016 potom nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane zo dňa 26.06.2013 prerušená.

12. Podľa správneho súdu žalobca v podanej žalobe dôvodne namietal i skutočnosť, že v priebehu daňovej kontroly nebol so všetkými odpoveďami na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií

(ktorých malo byť spolu 10) oboznámený, teda nebol oboznámený s výsledkami dokazovania a nemohol sa k nim vyjadriť. Správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 žalobcu vyzval na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly, resp. na predloženie písomného vyjadrenia k jednotlivým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam v zmysle otázok, ktoré boli vo výzve formulované. Vo výzve bolo pri zdaňovacom období december 2010 uvedené, že správca dane žiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií žiadosťou zo dňa 11.06.2013, a to finančnú správu v Poľskej republike ohľadne spoločnosti ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANIZCONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, pričom odpoveď mu bola doručená dňa 28.10.2013 (v predložennom spise sa nenachádzala, preto nebolo možné preveriť, či obsah oznámenia súhlasí s odpoveďou poľskej finančnej správy) a s obsahom odpovede bol žalobca oboznámený. Žalobca však nebol v tejto výzve informovaný o skutočnostiach zistených na základe ďalších 9 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

13. Rovnako tak v protokole zo dňa 31.05.2016 z daňovej kontroly sú uvedené pri zdaňovacom období júl 2010 žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúce dodávateľa z Rumunska a Maďarska (MARTIN METALS Kft.) a odpovede na tieto žiadosti, pričom práve odpoveď z Maďarska mala byť doručená správcovi dane dňa 30.03.2016, čo z administratívneho spisu aj vyplynulo. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že v predmetnom protokole, v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2010 bolo okrem iného uvedené, že boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 09.06.2011 (s uvedením čísiel týchto žiadostí), nejednalo sa však o žiadosti (podľa čísiel), ktoré boli uvedené v rozhodnutiach o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a zo dňa 26.06.2013 a tieto žiadosti sa zrejme týkali daňovej kontroly iného daňového subjektu.

14. V časti protokolu týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia december 2010 je uvedená žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií adresovanú rakúskej finančnej správe ohľadne spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG a odpoveď na ňu, ktorá mala byť správcovi dane doručená dňa 29.02.2012 (podľa prezentačnej pečiatky správcu dane sa tak mal ostať dňa 05.03.2013 a tento dátum uvádza správca dane i v oznámení zo dňa 17.04.2013, ktorým žalobcovi oznamoval, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola u žalobcu prerušená).

15. Správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 07.07.2016 (dodatočný platobný výmer) uviedol, že požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií maďarskú daňovú správu, pričom v rozhodnutí sú uvedené aj otázky, na ktoré mal Csaba Oláh (konateľ spoločnosti AlCu METAL, spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu), ako osoba s trvalým pobytom v Maďarsku odpovedať, pričom ani jedna sa netýkala obchodov so žalobcom, pretože žiadosť o výmenu daňových informácií bola realizovaná v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AlCu METAL, spol. s r.o.

16. S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu a námietky žalobcu v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly, ktorá u žalobcu trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016 (pričom bola dvakrát prerušená), kedy bol s konateľom žalobcu prerokovaný protokol z tejto daňovej kontroly, správny súd považoval za potrebné konštatovať, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac ako päť rokov. Vzhľadom na to, že v predložennom administratívnom spise sa nenachádzali žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby správny súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

17. Žalobca v podanej žalobe taktiež namietal, že bolo porušené jeho právo vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly. Toto právo žalobcu ako daňového subjektu vyplýva z § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, okrem iného právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (§ 15 ods. 5 písm. f/ vyššie citovaného zákona). Uvedené znamená, že žalobca, ak by chcel navrhnúť, aby boli jeho vyjadrenia k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly uvedené v protokole, logicky by musel byť najskôr s týmito skutočnosťami oboznámený, čo sa v predmetnej veci nestalo, resp. to nie je v administratívnom spise zadokumentované.

18. Žalobca v podanej žalobe taktiež namietal nevykonanie výsluchov ním navrhovaných svedkov, ktorý v podanom doplnení odvolania zo dňa 27.09.2016 proti rozhodnutiu správca dane zo dňa 07.07.2016 opakovane uvádzal, že ak mal správca dane nejasnosti, resp. pochybnosti ohľadne obstarania tovaru, mal vykonať výsluch svedkov, (ktorých mená uviedol). K výpovediam už vypočutých svedkov uviedol, že správca dane ho neupovedomil o vykonaní výsluchu svedkov. Správny súd v súvislosti s touto námietkou žalobcu uviedol, že v rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u dodávateľa žalobcu, t. j. spoločnosti AlCu METAL, spol. s r.o. (iný daňový subjekt), pričom toto právo správca dane nemožno spochybníť, nakoľko vyplýva priamo z § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Súd konštatoval že nebolo povinnosťou správca dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Správca dane bol však povinný s takto získaným a použitým dôkazom žalobcu oboznámiť a dať mu priestor, aby sa k tomuto dôkazu (protokolu z daňovej kontroly u iného daňového subjektu) vyjadril, resp. navrhol doplnenie dokazovania, a to ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. Táto povinnosť správca dane korešpondovala s právom žalobcu ako daňového subjektu v zmysle § 15 ods. 5 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb., t. j. vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim.

19. Podľa názoru správneho súdu v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov (ktoré v predmetnej veci sú), je potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov (napr. zamestnancov žalobcu) na preukázaní nimi tvrdených skutočností. Nemožno však takéto dôkazné návrhy vopred odmietnuť len preto, že podľa názoru daňových orgánov je najdôležitejšia výpoveď O. K. (ktorý vypočutý nebol) a ostatné svedecké výpovede nemôžu suplovať výpoveď tohto svedka.

20. Uvedené pochybenia správca dane neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správca dane potvrdil, napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky. Na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená umožniť účastníkovi konania - žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, aby bol oboznámený s vykonanými dôkazmi a zistenými skutočnosťami a mohol sa k nim vyjadriť (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd). V prípade, ak by súd na tieto zistené vady neprihliadol, znamenalo by to v podstate akceptovanie nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu a teda popretie základných zásad právneho štátu, vyplývajúcich z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

21. S poukazom na vyššie uvedené dôvody bolo podľa správneho súdu potrebné rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zo dňa 13.12.2016 ako i rozhodnutie správca dane zo dňa 07.07.2016 (čoho sa žalobca domáhal) zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie (pokračovanie vo vyrubovacom konaní) bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

22. Ďalšími, hmotnoprávnymi námietkami žalobcu týkajúcimi sa merita veci, sa už súd nezaoberal, aby prípadne neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

23. Záverom napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že v ďalšom konaní budú daňové orgány viazané jeho právnym názorom (§ 191 ods. 6 SSP), pričom správca dane v priebehu ďalšieho konania skompletizuje administratívny spis, dôsledne vypočuje štatutárneho zástupcu žalobcu k deklarovaným obchodom za zdaňovacie obdobie november 2009, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, príp. ním označené osoby ako svedkov s tým, že žalobca je povinný o svojich tvrdeniach predložiť dôkazy, ktorými disponuje. Následne má správca dane podrobne oboznámiť štatutárneho zástupcu žalobcu s dôkazmi, ktoré získal a použil z inej daňovej kontroly, s odpoveďami na

žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií doručenými mu v rámci daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu a s výzvou, aby sa k im vyjadril, resp. predložil ďalšie dôkazy. V prípade, ak žalobca vyjadrenie podá, správca dane má zvážiť, či dokazovanie doplní, resp. zdôvodní, prečo ďalšie dokazovanie nevykoná.

24. Nakoľko v administratívnom spise sa nenachádzali žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré správca dane realizoval v rámci daňovej kontroly ani odpovede na ne, správny súd nebol známi ich obsah, ktorý nebol uvedený ani v protokole z daňovej kontroly, v rozhodnutí správcu dane a ani v rozhodnutí žalovaného, považoval správny súd za potrebné dať do pozornosti správcu dane, že z odôvodnenia jeho rozhodnutia zo dňa 07.07.2016 (v ktorom cituje otázky pre O. K., o vypočutie ktorého žiadal maďarskú finančnú správu v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o.) vyplýva, že maďarská finančná správa nebola žiadaná o preverenie obchodov spoločnosti AICu METAL spol. s r.o. ako dodávateľa so žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období november 2009. Preto podľa názoru súdu nie je relevantné odvolávanie sa správcu dane a žalovaného na odpoveď maďarskej finančnej správy v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o. a na nemožnosť vypočutia O. K. ako konateľa tejto spoločnosti. V prípade, ak o preverenie týchto obchodov, resp. o výsluch O. K. nebola maďarská finančná správa žiadaná ani v rámci daňovej kontroly u žalobcu, bude potrebné zvážiť vykonanie tohto výsluchu v súlade so zákonom a v prípade jeho realizovania bude potrebné o tom upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt a umožniť mu, aby mohol realizovať svoje procesné práva, ktoré mu zákon priznáva. V prípade, že sa štátni občania iného štátu na základe predvolania nedostavia na výsluch k správcovi dane, tento by podľa správneho súdu mal zvážiť možnosť využitia medzinárodnej spolupráce (v prípade, ak doposiaľ nebola realizovaná) s príslušným štátom, o občanov ktorého sa jedná, resp. na území ktorého majú títo občania bydlisko, resp. sa tu zdržujú.

25. Ku konštatovaniu žalovaného, že správca dane daňovou kontrolou u žalobcu a jeho dodávateľa zistil, že „tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v obchodnom reťazci: pôvodca tovaru neznámy - AICu METAL spol. s r.o. - daňový subjekt - odberatelia SD - spoločnosť s.r.o. - Credit Group Hungária Kereskedelmi, ktoré je súčasťou odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, že zistenie takéhoto reťazca, resp. jeho existencia z rozhodnutia správcu dane nevyplýva.

26. Správny súd poukázal na fakt, že zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné).

27. Z uvedeného správneho súdu vyplynulo, že správne orgány nepostupovali pri vykonávaní daňovej kontroly tak, aby dôsledne dbali na zachovanie procesných práv žalobcu ako daňového subjektu, a to najmä tým, že ho neinformovali o výsledkoch zistení, ktoré získali prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Žalovaný poukazoval na to, že žalobca bol informovaný o tom, kedy odpadla prekážka prerušenia daňovej kontroly, ale nebol informovaný o obsahu odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií, a teda nemohol ani vedieť, aký vplyv majú jednotlivé zistenia na posúdenie jeho nároku z hľadiska dane z pridanej hodnoty, čím nepochybne došlo k porušeniu práv žalobcu. Správny súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú dané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane založené na porušení procesných práv žalobcu.

28. Žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal správny súd právo na plnú náhradu trov konania

podľa § 167 ods. 1 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť

29. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a posúdenie veci.

30. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s názorom krajského súdu, že nemožno preskúmať a posúdiť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a vysporiadať sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly, pretože v administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne. Podľa sťažovateľa na základe žiadostí a odpovedí predložených krajskému súdu bolo možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. Konštatoval, že považoval za neefektívne predkladať správne súdu množstvo dokladov nemajúcich vplyv a vypovedaciu hodnotu v súvislosti s prejednávanou vecou.

31. Ku konštatovaniu krajského súdu o dôvodnosti námietky žalobcu, že nebol oboznámený s výsledkami dokazovania a nemohol sa k nim vyjadriť sťažovateľ uviedol, že žalobca sa k danému mohol vyjadriť vo vyjadrení k zaslanému protokolu, avšak svoje právo nevyužil, zdôrazňujúc, že informácie získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií nemali žiadny vplyv na výšku vyrubenej dane.

32. K potrebe vytvoriť daňovému subjektu priestor na preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť im klásť otázky sťažovateľ uviedol, že správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 vyzval žalobcu na vyjadrenie a predloženie relevantných dokladov a dôkazov. Žalobca na výzvu reagoval podľa sťažovateľa všeobecne a bez snahy objasniť skutkový stav a uviedol, že dôkazy preukazujúce vykonané obchodné operácie sú uložené v skladovacích priestoroch, ktoré mal žalobca prenajaté, avšak z dôvodu neplatenia nájomného nemá k nim prístup. Podľa sťažovateľa žalobca mal dostatok času a priestoru na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia v priebehu daňovej kontroly. Z právnej úpravy nevyplýva, že by bol správca dane povinný dôkazy ktoré svedčia v prospech žalobcu, resp. čakať, či žalobca bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy svedčiace v jeho prospech.

33. V súvislosti s návrhom žalobcu na vypočutie svedkov sťažovateľ trval na tom, že svedkovia, ktorých žalobca navrhol by vzhľadom na svoje pracovné zaradenie nemohli v danej veci poskytnúť dôkaz odôvodňujúci zmenu výroku rozhodnutia správcu dane.

34. Žalovaný ďalej uviedol, že ako dôkaz, ktorým možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti správcu dane použil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9410401/5/4517458/14/Šer zo dňa 06.10.2014. Z jeho obsahu vyplýva, že správca dane vykonal u dodávateľa žalobcu podrobné šetrenie, z ktorého je zrejmé, že dodanie tovaru pre žalobcu v nijakom zdaňovacom období nepotvrdila. Konateľ dodávateľa bol správcom dane opakovane predvolávaný ale vedome žiadne vyjadrenie neposkytol.

35. Žalovaný konštatoval, že prejednávaná vec nie je prvou právnou vecou toho istého žalobcu a totožného predmetu konania. V obdobných veciach (11S/45/2017, 26S/4/2017) už krajský súd rozhodol, aj v týchto prípadoch rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil na ďalšie konanie, pričom tieto rozhodnutia vychádzajú z jedného a toho istého konania, no výrok bol vždy odôvodnený iným spôsobom, čo spôsobuje závažnú právnú neistotu sťažovateľa.

36. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a posúdenie veci.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

37. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Konanie na kasačnom súde

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

39. Podľa § 2 ods. 1 a 2 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. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

40. Podľa § 165 ods. 4, ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. účinného v čase vydania prvostupňového rozhodnutia, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov. Výrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

41. Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase začatia daňovej kontroly, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo, ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

42. Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6 , o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

43. Podľa § 25a ods. 1, ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, správca dane môže konanie prerušiť, najmä, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

44. Podľa § 25a ods. 4, ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

45. Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

46. Podľa § 15 ods. 13 zákona 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

47. Podľa § 15 ods. 17 zákona 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

48. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu.

49. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie január až december 2009, 2010 dňa 02.03.2011. Daňová kontrola bola následne prerušená v zmysle ustanovenia § 25a ods. 1 zákona 511/1992 Zb. rozhodnutím správcu dane č. 621/320/46046/2011/Šer zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 621/320/42011/11/Šer, č. 621/320/42012/11/Šer, č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 odo dňa 05.08.2011 do obdržania odpovede na uvedené žiadosti. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 05.03.2013, žiadosti č. 621/320/42011/11/Šer a č. 621/320/42012/11/Šer zo dňa 28.06.2011, ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzajú. Žiadosťou zo dňa 13.03.2013 požiadal správca dane žalovaného o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Žalovaný dňa 02.04.2013 oznámil správcovi dane, že jeho žiadosti vyhovuje a

lehotu na vykonanie daňovej kontroly predlžuje o šesť mesiacov, o čom správca dane upovedomil listom zo dňa 17.04.2013, prevzatým žalobcom dňa 07.05.2013. Dožiadanim zo dňa 17.06.2013 správca dane žiadal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty o preverenie skutočností súvisiacich s obchodnou činnosťou uskutočnenou medzi žalobcom a jeho obchodným partnerom - SD, spoločnosť s.r.o., so sídlom Barošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927. Následne bola daňová kontrola opätovne prerušená v zmysle § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutím správcu dane č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa 26.06.2013 odo dňa 26.06.2011 do dňa obdržania odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2662039/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/2013/Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013 V administratívnom spise sa nachádza žiadosť č. 9410401/5/2662039/2013/Šer zo dňa 11.06.2013 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 30.03.2016, žiadosti č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/2013/Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013, ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzajú. Dňa 12.12.2013 bola správcovi dane doručená odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty na žiadosť správcu dane zo dňa 17.06.2013. Oznámením č. 372534/2016 zo dňa 31.03.2016, doručeným žalobcovi dňa 08.04.2016, správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a preto správca dane pokračoval v daňovej kontrole. Výzvou č. 491992/2016 zo dňa 18.04.2016, žalobcovi doručenou v rovnaký deň, vyzval správca dane žalobcu na vyjadrenie a predloženie dokladov a dôkazov za účelom preukázania skutočností konkretizovaných v danej výzve, súvisiacich s výkonom daňovej kontroly - DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2009 a január až december 2010. Žalobca v nadväznosti na uvedenú výzvu doručil správcovi dane dňa 22.04.2016 vyjadrenie. Dňa 31.05.2016 vydal správca dane protokol č. 961219/2016 z daňovej kontroly a zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého sa zúčastnil aj konateľ žalobcu Ing. Eugen Horváth, vyplýva, že protokol bol prerokovaný dňa 29.06.2016 (uvedený deň možno v zmysle § 15 ods. 13 zákona 511/1992 Zb. považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo viac ako 63 mesiacov, pričom samotná daňová kontrola bez doby prerušenia trvala 11 mesiacov, t. j. menej ako rok.

50. Následne správca dane prvostupňovým rozhodnutím - dodatočným platobným výmerom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 165 271,79 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2009. Podaním zo dňa 26.07.2016 žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ktoré bolo doplnené dňa 27.09.2016. O odvolaní rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím dňa 13.12.2016, právoplatným dňa 04.01.2017.

51. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že záver krajského súdu vyslovený v nadväznosti na námietku žalobcu obsiahnutú v žalobe a týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly je správny. Skutočne nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 26.06.2013, nakoľko v administratívnom spise sa nenachádzali všetky žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne. Z uvedeného dôvodu nebolo možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí, komu boli adresované, ktorých subjektov sa týkali, v akom vzťahu boli k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane potreboval zistiť. Žalovaný ani správca dane sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali. Vzhľadom na uvedené skutočnosti nebolo možné, aby správny súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky konania.

52. K názoru sťažovateľa o neefektívnosti predkladania množstva dokladov nemajúcich vplyv a vypovedaciu hodnotu v súvislosti s prejednanou vecou správny súd kasačný súd zdôrazňuje svoje stotožnenie sa s názorom krajského súdu, že dôvodu nepredloženia väčšiny žiadostí, ktoré mali byť hlavným dôvodom prerušenia daňového konania správcu dane a teda nemožnosti zistenia ich obsahu a účelu nebolo a nie je možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly vo vzťahu k

žalobcom namietanej neprimeranej dĺžke daňového konania. V administratívnom spise sa skutočne nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, čo nerozporoval ani sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, žiadosti o výmenu daňových informácií, sú špecifikované v rozhodnutiach o prerušení kontroly číslom a dátumom, pričom v spise sa nachádzajú z celkového počtu údajne zaslaných 10 žiadostí iba dve žiadosti a odpovede na ne (žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 05.03.2013 a žiadosť č. 9410401/5/2662039/2013/Šer zo dňa 11.06.2013 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 30.03.2016). Danú námietku žalobcu môže súd posúdiť iba v prípade ak má k dispozícii všetky podklady preukazujúce odôvodnenosť prerušenia konania či predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

53. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v rámci jednotlivých etáp daňového konania sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať. Podľa povahy týchto okolností môže ísť o dočasnú nemožnosť alebo trvalú nemožnosť pokračovať v daňovom konaní. V tejto súvislosti dáva zákon správcovi dane okrem možnosti, resp. povinnosti zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

54. V prípade prerušenia podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. je daňová kontrola prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o jej prerušení. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia.

55. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôraznil, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, podľa ktorej správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň a § 30a v zmysle ktorého je správca dane povinný konať bezodkladne, resp. v lehote 30, príp. 60 dní.

56. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán má poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 /2010).

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi 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.

58. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

59. 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 prietáhov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp.zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

60. V kontexte vyššie uvedeného sa Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorých 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.

61. Najvyšší súd Slovenskej republiky označuje za podstatnú skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými disponoval už v čase prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný bol povinný dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom viac ako štyri roky trvajúceho prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd je názoru, že pokiaľ zákon stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly, nie je dostatočne efektívne prerušenie konania na takú dobu. Popri účelnosti a odôvodnenosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať aj primeranosť dĺžky predmetného prerušenia, ktorú nebolo a ani nie je možné posúdiť, vzhľadom na absenciu dotknutých žiadostí o medzinárodnú spoluprácu v administratívnom spise a existujúcich urgencií žiadostí zo strany daňových orgánov.

62. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predlžovaniu daňovej kontroly.

63. Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste zdôrazňuje, že v prejednávanej veci že druhé prerušenie daňového konania správcom dane trvalo viac ako dva roky, počas ktorých žalovaný konal minimálne (opätovné zaslanie žiadosti o medzinárodnú spoluprácu na novom formulári). Uvedená skutočnosť podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia

zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu ešte viac zintenzívňuje.

64. Nakoľko sa kasačný súd plne stotožnil s hlavným dôvodom zrušenia žalobou dotknutých rozhodnutí a vrátením veci správcovi dane pre nemožnosť preskúmať ich zákonnosť z dôvodu nekompletnosti podkladov, ktoré by toto preskúmanie umožňovali, k ostatným kasačným námietkam žalovaného kasačný súd iba okrajovo dodáva, že z administratívneho spisu vyplynulo, tak ako uviedol v kasačnej sťažnosti sťažovateľ, že žalovaný žalobcu vyzval na vyjadrenie k zaslanému protokolu výzvou z 31.05.2016. Žalobca mal teda možnosť vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a podkladom z ktorých boli skutočnosti zistené, jeho vyjadrenia však žalovaný vyhodnotil v kontexte ostatných faktov vo vzájomnej súvislosti.

65. V súvislosti s informáciami získanými z medzinárodnej výmeny daňových informácií a ich neoznámenie žalobcovi bude v ďalšom konaní potrebné, aby správca dane oboznámil daňový subjekt so všetkými skutočnosťami tvoriacimi podklad rozhodnutí vydaných v daňovom konaní bez ohľadu na to v akej forme ich správca dane uchováva.

66. K potrebe vytvoriť daňovému subjektu priestor na preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov je z administratívneho spisu zrejmé, že správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 vyzval žalobcu na vyjadrenie a predloženie relevantných dokladov a dôkazov. Žalobcovu reakciu na výzvu však sťažovateľ vyhodnotil ako všeobecnú a bez skutočnej snahy objasniť skutkový stav keďže uviedol, že dôkazy preukazujúce vykonané obchodné operácie sú uložené v skladovacích priestoroch, ktoré mal žalobca prenajaté, avšak z dôvodu neplatenia nájomného nemá k nim prístup. Je zrejmé, že v priebehu daňovej kontroly, ktorá trvala dostatočne dlhý čas, žalobca mal možnosť kedykoľvek predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, nie je možné aby správca dane čakal, či žalobca bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy svedčiacie v jeho prospech, s poukazom na fakt, že žalobca namieta nezákonne dlhý čas výkonu kontroly. Správca dane ako dôkaz, ktorým možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, použil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9410401/5/4517458/14/Šer zo dňa 06.10.2014. Z jeho obsahu vyplýva, že správca dane vykonal u dodávateľa žalobcu podrobné šetrenie, z ktorého je zrejmé, že dodanie tovaru pre žalobcu v nijakom zdaňovacom období nebolo potvrdené, pričom správcom dane bol opakovane predvolávaný konateľ dodávateľa, tento však podľa správcu vedome žiadne vyjadrenie neposkytol.

67. V súvislosti s návrhom žalobcu na vypočutie svedkov bolo na správnej úvahe žalovaného orgánu vyhodnotiť, že svedkovia, ktorých žalobca navrhol by vzhľadom na svoje pracovné zaradenie nemohli v danej veci poskytnúť dôkaz odôvodňujúci zmenu výroku rozhodnutia správcu dane. Akúkoľvek správnu úvahu bol však žalovaný povinný riadne odôvodniť v konečnom rozhodnutí.

Otázkou zákonosti kontroly bol žalovaný povinný zaoberať sa z úradnej povinnosti, bez ohľadu na námietky daňového subjektu, podané v daňovom konaní. Daňový orgán v prejednávanej veci mal vedomosť o tom, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovený časový moment, a že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahuje, v každom prípade prerušenia, dĺžku viac ako o 1 rok. Už na základe týchto skutočností mal žalovaný prvostupňový správny orgán v dôvodoch rozhodnutia uviesť a v rámci administratívneho spisu predložiť podklady preukazujúce, že nielenže došlo k prerušeniu daňovej kontroly procesnými rozhodnutiami, ktoré je súčasťou obsahu administratívneho spisu, ale mal byť v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňového konania uviesť, z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly došlo, a to nielen uvedením identifikačných údajov žiadosti o poskytnutie medzinárodnej výmeny informácií, alebo mal preukázať, aké skutočnosti je vo vzťahu k daňovému subjektu a priebehu daňovej kontroly potrebné, pre riadne zistenie skutkového stavu veci a vydanie zákonného rozhodnutia v primeranom čase, medzinárodnou výmenou informácií zabezpečiť. Tieto skutočnosti nie sú obsahom odôvodnenia preskúmaných správnych rozhodnutí, ani rozhodnutí o prerušení konania a nie sú komplexne ani súčasťou predloženého administratívneho spisu. Z tohto dôvodu nie je možné preskúmať v súdnom prieskume vyjadrenia správnych orgánov, pretože nie sú subsumované do dôvodov preskúmaných správnych rozhodnutí. Súčasťou administratívneho spisu nie sú ani podklady

rozhodnutí, z ktorých pri rozhodovaní správne orgány vychádzali. Preto nie je možné v tomto smere hodnotiť skutočnosti, a prílohy, ktoré sťažovateľ pripojil ku kasačnej sťažnosti. Bez relevancie je aj tvrdenie žalovaného, že formuláre žiadostí a odpovedí, sú formálnymi tlačivami. Pre posúdenie postupu správnych orgánov je obsah týchto listín - žiadostí podstatný, konkrétne je dôležité, čo žiadosťami správne orgány chceli zistiť a skúmať, aké skutkové okolnosti týkajúce sa obchodnej činnosti daňového subjektu v zahraničí dožiadaný orgán zistil a pod. Navyše, nepredloženie týchto žiadostí a ich absencia v administratívnom spise spôsobuje, že nie je možné ich obsah vyhodnotiť, nie je možné zistiť, kedy boli odoslané, urgované, kedy boli doručené odpovede na ne, a to vo vzťahu ku každej jednotlivaj žiadosti, keď v preskúmanom rozhodnutí žalovaného, ako aj v rozhodnutí o prerušení konania je uvedené, že sa malo jednať celkovo o desať žiadostí, z ktorých iba jedna je súčasťou administratívneho spisu, vo vzťahu ku ktorej bola doručená aj odpoveď. V tomto smere kasačný súd, rovnako ako správny súd, dospel k záveru, že ďalšími žalobnými dôvodmi sa nebolo potrebné zaoberať, keďže nebolo preukázané, či v preskúmanej veci dĺžka daňovej kontroly, predchádzajúcej vydaniu preskúmaných rozhodnutí, bola vzhľadom na jej časový rozsah primeraná a teda či daňová kontrola bola zákonná.

Pokiaľ sťažovateľ namieta nesprávne právne posúdenie veci, v tomto smere sa kasačný súd s jeho názorom nestotožnil. Podľa názoru kasačného súdu správny súd zdôvodnil svoje rozhodnutie dostatočne logicky a došiel k správne právne záveru, s ktorým sa aj kasačný súd stotožnil, keď závery obsiahnuté v dôvodoch napadnutého rozsudku správneho súdu vyplývajú z obsahu administratívneho spisu a obsahu preskúmaných rozhodnutí.

Kasačný súd konštatuje, že právne posúdenie veci možno považovať za analytickú činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku.

Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právne posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

68. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného. Krajský súd v Nitre postupoval vecne správne, keď rozhodnutie žalovaného i prvostupňového orgánu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právne názorom súdu.

70. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle ustanovenia § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

V.

71. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

73. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.