

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/52/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200234
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200234.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Nory Halmovej, v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Kanásom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe z 3. marca 2017, proti rozhodnutiu žalovaného č. 104477300/2016 z 13. decembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozhodnutiu Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/36/2017-209 z 23. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/36/2017-209 z 23. mája 2018 z a m i e t a .

Žalobcovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/36/2017-209 z 23. mája 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104477300/2016 z 13. decembra 2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103460363/2016 zo 7. júla 2016 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 104477300/2016 z 13. decembra 2016 žalovaný rozhodol tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil. Rozhodnutím správcu dane bol podľa ust. § 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 v nadväznosti na ust. § 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, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 158 397,50 € na dani z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009, s tým, že žalobca si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet v sume 739,78 € a daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 157 657,72 €, čo je rozdiel dane v sume 158 397,50 €.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.12.2016 a rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.07.2016 ako i konanie, ktoré predchádzalo vydaniu týchto rozhodnutí, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane je potrebné zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP.

4. Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 158 397,50 € (rozdiel medzi nadmerným odpočtom na dani z pridanej hodnoty uplatneným žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v sume 739,78 € a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane v sume 157 657,72 €) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 158 397,50 € pri ôsmich faktúrach od dodávateľa AlCu METAL, spol. s r.o. (č. 2009043 zo dňa 07.10.2009, č. 2009044 zo dňa 07.10.2009, č. 2009045 zo dňa 14.10.2009, č. 2009046 zo dňa 14.10.2009, č. 2009047 zo dňa 22.10.2009 a č. 2009048 zo dňa 22.10.2009, č. 2009049 zo dňa 29.10.2009 a č. 2009050 zo dňa 29.10.2009), predmetom ktorých mala byť dodávka tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“.

5. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa súd v predmetnej veci prioritne zamerl 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 október 2009. V tejto súvislosti je potrebné zo strany správneho súdu uviesť, že žalobca, zastúpený právnym zástupcom, v podanej žalobe citoval ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktoré sa týkajú trvania, resp. prerušenia daňovej kontroly. Tento procesný predpis však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nie je možné aplikovať, a to s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia.

6. Správny súd považoval za potrebné uviesť si, že daňová kontrola u žalobcu začala 2. marca 2011 a do 31. decembra 2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, t.j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa aplikuje zákon č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov až do ukončenia týchto konaní, teda do ukončenia daňovej kontroly, resp. i vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Z.z. konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. 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 doplňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30. decembra 2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku,

teda zákona č. 563/2009 Z.z. odlišne neriešil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/76/2016, sp.zn. 3Sžf/46/2015).

38. Predmetná daňová kontrola sa teda začala u žalobcu 02. marca 2011 a bola ukončená 29. júna 2016 prerokovaním protokolu z 31. mája 2016 z daňovej kontroly. Nasledujúci deň, t.j. dňa 30.06.2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa ust. § 44 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v zmysle ust. § 15 ods. 13, 14 tohto zákona), teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Možno teda konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a nasledujúci úsek daňového konania, t.j. vyrubovacie konanie (ust. § 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.

39. I keď žalobca v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citoval príslušné ustanovenia procesného daňového predpisu - zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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, podľa názoru súdu je podstatné to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená (žalobca namietal i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.

40. Správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím z 18. júla 2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí z 28. júna 2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza jedna takáto žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane 5. marca 2013. V podaní zo 17. apríla 2013 správca dane žalobcovi oznámil, že 5. marca 2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone.

41. 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 sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Ani v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá bola viackrát urgovaná a dňa 15.01.2016 zaslaná v novom formulári, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 30.03.2016.

42. Od 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 nie je v predložennom 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, nebolo možné 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 pokračuje sa v jej výkone.

43. V 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) nenachádzajú 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.

Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 19.12.2017 uviedol, že originály predkladaných dokumentov sa nachádzajú v administratívnom spise, ktorý predložil tunajšiemu súdu k spisu vedenému pod sp.zn. 26S/4/2017 (týka sa zdaňovacieho obdobia január 2010). Predmetný spis zn. 26S/4/2016 si súd pripojil a z neho zistil, že v administratívnom spise, ktorý sa týka zdaňovacieho obdobia január 2010 sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne.

44. Z odôvodnenia správneho súdu ďalej vyplýva, že v predložennom administratívnom spise a ani v administratívnom spise, ktorý žalovaný predložil ku konaniu vedenému na tunajšom súde pod sp.zn. 26S/4/2017 sa teda nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne (čo by ešte bolo možné napraviť výzvou správneho súdu pre žalovaného na doplnenie a skompletizovanie administratívneho spisu), ale podstatné je to, žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly s týmito odpoveďami oboznámený, teda nebol oboznámený s výsledkami dokazovania a nemohol sa k nim vyjadriť, čo v podanej žalobe i namietať. Správca dane výzvou (v rozsahu 46 strán) 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 je 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 nenachádza, preto nie je možné preveriť, či obsah oznámenia súhlasí s odpoveďou poľskej finančnej správy) a s obsahom odpovede bol žalobca oboznámený.

Žalobca ale nebol v tejto výzve informovaný o skutočnostiach zistených na základe ďalších 9 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

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 vyplýva. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že v predmetnom protokole, v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2010 je okrem iného uvedené, že boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 09.06.2011 (s uvedením čísiel týchto žiadostí), nie sú to však 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 týkajú daňovej kontroly iného daňového subjektu.

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).

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

45. 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 2. marca 2011 do 29. júna 2016 (pričom bola dvakrát prerušená), kedy bol s konateľom žalobcu prerokovaný protokol z tejto daňovej kontroly, je 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 nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

46. Všetky spomenuté listinné dôkazy (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne) z administratívneho spisu by mali svedčiť o dodržaní zákonného postupu správcou dane pri prerušení daňovej kontroly u žalobcu a opätovnom pokračovaní v nej, čo vzhľadom na absenciu týchto listín nebolo možné preveriť.

47. 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 ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, 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 (ust. § 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.

48. Taktiež žalobca v podanej žalobe namietal nevykonanie výsluchov ním navrhovaných svedkov. Tu je potrebné uviesť, že žalobca v podanom doplnení odvolania zo dňa 27.09.2016 proti rozhodnutiu správcu 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 uvádza, 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 správcu dane nemožno spochybníť, nakoľko vyplýva priamo z ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Nebolo povinnosťou správcu 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 oboznámiť žalobcu 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 správcu dane korešponduje s právom žalobcu ako daňového subjektu v zmysle ust. § 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.

49. Správny súd bol toho názoru, že 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 Csabu Oláha (ktorý vypočutý nebol) a ostatné svedecké výpovede nemôžu suplovať výpoveď tohto svedka.

50. Uvedené pochybenia správcu dane neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správcu 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.

51. S poukazom na dôvody vyššie uvedené bolo 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 (a aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Ďalšími, hmotnoprávnymi námietkami žalobcu týkajúcimi sa merita veci už súd nezaoberal, aby neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

52. V ďalšom konaní budú daňové orgány viazané právnym názorom súdu (§ 191 ods. 6 SSP). Správca dane v priebehu ďalšieho konania skompletizuje administratívny spis (najmä pripojí žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré realizoval v rámci daňovej kontroly u žalobcu a odpovede na ne, príp. i ďalšie relevantné listiny, ktoré sa týkajú deklarovaných obchodov žalobcu v predmetnom zdaňovacom období), dôsledne vypočúje štatutárneho zástupcu žalobcu k deklarovaným obchodom za zdaňovacie obdobie október 2009, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, príp. ním označené osoby ako svedkov, pričom žalobca je povinný o svojich tvrdeniach predložiť dôkazy, ktorými disponuje. Je vecou žalobcu, že podľa jeho tvrdenia sa pre neplatenie nájomného nemôže dostať k niektorým svojim účtovným dokladom.

Následne správca dane podrobne oboznámi žalobcu (štatutárneho zástupcu) s dôkazmi, ktoré získal a použil z inej daňovej kontroly, t.j. z daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o., s odpoveďami na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré mu boli doručené v rámci daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu a vyzve žalobcu, aby sa k nim vyjadril, resp. predložil ďalšie dôkazy. V prípade, ak žalobca vyjadrenie podá, správca dane zváži, či z vyjadrenia vyplýva potreba vykonať ďalšie dokazovanie, resp. dokazovanie doplniť a v kladnom prípade dokazovanie doplní, resp. zdôvodní, prečo ďalšie dokazovanie nevykoná.

Nakoľko súdu nie je známy obsah žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré správca dane realizoval v rámci daňovej kontroly u žalobcu a obsah odpovedí na tieto žiadosti (v administratívnom spise sa tieto žiadosti a odpovede na ne nenachádzajú a takisto odpovede nie sú uvedené ani v protokole z tejto daňovej kontroly, v rozhodnutí správcu dane a v rozhodnutí žalovaného), je potrebné dať do pozornosti správcu dane, že z odôvodnenia jeho rozhodnutia zo dňa 07.07.2016 (v ktorom cituje otázky pre Csabu Oláha, 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 október 2009. Podľa názoru súdu nie je preto možné sa odvolávať na odpoveď maďarskej finančnej správy v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o. a na nemožnosť vypočutia Csabu Oláha ako konateľa tejto spoločnosti.

V prípade, ak o preverenie týchto obchodov, resp. o výsluch Csabu Oláha nebola maďarská finančná správa žiadaná ani v rámci daňovej kontroly u žalobcu, bude potrebné zvážiť vykonanie tohto výsluchu 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. Pokiaľ bude potrebné pred správcom dane vypočuť osoby, ktoré sú štátnymi občanmi iného štátu a slovenský jazyk neovládajú, daňové orgány prijímajú také opatrenia, aby ich výsluch bol vykonaný v súlade so zákonom. V prípade, že sa štátni občania iného štátu na základe predvolania nedostavia na výsluch k správcovi dane, tento zváži 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.

Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatuje, 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“. Z rozhodnutia správcu dane však zistenie takéhoto reťazca, resp. jeho existencia nevyplýva.

53. 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).

Ako už správny súd konštatoval vyššie, 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.

54. Záverom správny súd považoval za potrebné dať do pozornosti žalovaného, že rozhodnutie správcu dane, ktoré obsahuje odôvodnenie, musí mať určitú vnútornú štruktúru. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Pokiaľ správca dane túto štruktúru nedodrží, jeho rozhodnutie sa stáva neprehľadným až do tej miery, že nie je jednoznačné, čo je opis skutkového stavu a podklad rozhodnutia a čo je hodnotenie správcu dane.

II.

55. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a posúdenie veci.

56. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci s ohľadom na znenie ustanovení § 25a, § 15, § 29, § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z..

57. Sťažovateľ ďalej namietal, že žalobca námietku týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly nevzniesol ani v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu odvolacieho konania. Uvedenú námietku vzniesol až v podanej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného. Z tohto dôvodu správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol iba chronologický priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom jasne definoval kedy bola daňová kontrola začatá, kedy bola ukončená a v akom období bola prerušená. Nakoľko informácie získané medzinárodnými žiadosťami nemali vplyv na výrok rozhodnutia a výšku vyrubenej dane, nebolo podľa žalovaného dôvodné ani efektívne, aby sa k nim správca dane vo svojom rozhodnutí podrobne vyjadroval.

58. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s názorom správneho súdu, že preskúmať a posúdiť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a vysporiadať sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly nie je možné, 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.

59. Ku konštatovaniu správneho 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.

60. Sťažovateľ bol toho názoru, že správnym súdom uvedený rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/14/2016 nie je aplikovateľný na tento prípad, pretože uvedený rozsudok riešil situáciu, kedy Finančné riaditeľstvo SR nepredložilo žiadne doklady o zaslaní medzinárodných dožiadaní a obdržaní odpovedí, na základe ktorých prerušil daňovú kontrolu. Avšak v tomto prípade žalovaný zdokumentoval prerušenie daňovej kontroly.

III.

61. Žalobca napriek riadnej výzve správneho súdu, svoje právo nevyužil a ku kasačnej sťažnosti sa nevyjadril.

IV.

62. 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).

63. Predmetom súdneho prieskumu v kasačnom konaní bol rozsudok správneho súdu č. k. 11S/36/2017-209 z 23. mája 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104477300/2016 z 13. decembra 2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103460363/2016 zo 7. júla 2016 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

64. 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.

65. Podľa § 165 ods. 1, 2, 4, 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom od 01.01.2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

66. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

67. Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

68. Výrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

69. Podľa § 165 ods. 2 vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 01.03.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

70. Podľa § 165b ods. 1, 2 (prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 2012) vyššie citovaného zákona v znení účinnom od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

§ 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

71. Podľa § 2 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2011, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

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.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

72. Podľa § 15 ods. 1, 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18 vyššie citovaného zákona, daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, o účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. 6ea) Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, 6ee) alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b) (ods. 1)

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a/ na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b/ byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d/ nahliadnuť do zázpisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e/ klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom

pojednávaniu, f/ vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g/ nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe. (ods. 5)

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a/ umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b/ zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c/ poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d/ predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme (eď) vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e/ predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f/ umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g/ zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3). (ods. 6)

O výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamenaná v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu. (ods. 10)

Protokol musí obsahovať a/ názov a sídlo správcu dane, b/ číslo konania, c/ meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu (§ 31 ods. 11), ak mu bolo pridelené, d/ predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie, e/ meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, f/ miesto vykonávania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly, g/ súpis kontrolovaných dokladov, h/ preukázané kontrolné zistenia, i/ dátum vypracovania protokolu, j/ dátum prerokovania protokolu, k/ vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, l/ vlastnoručný podpis kontrolovaného daňového subjektu alebo ním povereného zástupcu. (ods. 11)

Po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. (ods. 12)

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. (ods. 13)

Ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola oprávnenosti vrátenia dane, kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Na vykonanie tejto kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2, 7 a 13 štvrtej vety. Rovnako sa postupuje, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona. 6ee) O výsledku daňovej kontroly podľa prvej vety a tretej vety vydá správca dane rozhodnutie do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly. Ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, 6eb) daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužije. (ods. 14)

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 vyčísľujú 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. (ods. 17)

Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt. (ods. 18)

73. Podľa § 25 ods. 1, 2, 4, 5 vyššie citovaného zákona, 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.

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.

Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neuplynú.

74. Podľa § 29 ods. 1, 2, 4, 8 vyššie citovaného zákona, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré

je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

75. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 04. 2010, dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

76. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

54. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/, c/ alebo písm. d/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

77. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

78. 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.

79. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

80. Kasačný súd v tomto prípade odkazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na právne závery vyslovené v nedávnom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 6Sžfk/34/2019 z 21. apríla 2020, týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom uvádza nasledovné:

K názoru sťažovateľa o neefektívnosti predkladania množstva dokladov nemajúcich vplyv a vypovedaciu hodnotu v súvislosti s prejednávanou vecou správneho súdu kasačný súd zdôrazňuje svoje stotožnenie sa s názorom krajského súdu, že dôvodu nepredloženia väčšiny žiadostí, ktoré mali byť hlavným

dôvodom prerušenia daňového konania správcovi 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 neprímeranej 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 z celkového počtu údajne zaslaných 10 žiadostí nachádzajú iba dve a dve 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). O danej námietke žalobcu by si súd mohol urobiť úsudok iba v prípade, ak by mal k dispozícii všetky podklady preukazujúce odôvodnenosť prerušenia daňovej kontroly či predĺženia lehoty na jej vykonanie.

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v rámci jednotlivých úsekov 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.

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, 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.

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).

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.

Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská kasačný súd 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.

Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybné významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietahov a tak, aby nikomu 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).

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.

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 zastáva názor, že pokiaľ zákon stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly, nie je dostatočne efektívne prerušenie konania na takú dlhú 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.

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste zdôrazňuje, že v prejednávanvej veci trvalo druhé prerušenie daňového konania správcom dane viac ako dva roky, počas ktorých žalovaný konal minimálne (opätovné zaslanie žiadosti o medzinárodnú spoluprácu na novom formulári po viac ako dvoch rokoch od prerušenia kontroly). Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu ešte viac zintenzívňuje.

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 žalovaný vyhodnotil v kontexte ostatných faktov vo vzájomnej súvislosti.

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.

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, mal žalobca možnosť kedykoľvek predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Kasačný súd zdôrazňujúc, že žalobca namieta nezákonne dlhý čas výkonu kontroly, konštatuje, že nebolo možné aby správca dane čakal, či žalobca bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy svedčiace v jeho prospech. 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 vyhotovený z inej daňovej kontroly DPH, v rámci ktorej správca dane vykonal u dodávateľa žalobcu podrobné šetrenie, z ktorého zistil, že v nijakom zdaňovacom období nebolo potvrdené dodanie tovaru pre žalobcu, pričom správcom dane bol opakovane predvolávaný konateľ dodávateľa, tento však podľa jeho neho vedome žiadne vyjadrenie neposkytol.

V súvislosti s návrhom žalobcu na vypočutie svedkov bolo na správnej úvahe žalovaného orgánu vyhodnotiť, či by svedkovia, ktorých žalobca navrhol vypočuť, vzhľadom na svoje pracovné zaradenie mohli alebo 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 zákonnosti 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 a prvostupňový správny orgán v dôvodoch rozhodnutia uviesť a v rámci administratívneho spisu predložiť podklady preukazujúce, že nielenže došlo k prerušeniu daňovej kontroly procesným rozhodnutím, 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 a 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 jednotlivej 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.“

81. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti nezistil.

82. Kasačný súd má za to, že správny súd postupoval vecne správne, keď rozhodnutie žalovaného i prvostupňového orgánu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude sťažovateľ viazaný právnym názorom správneho súdu.

83. Vzhľadom na vyššie uvedené a 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.

84. 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.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.