

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/51/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200051
Dátum vydania rozhodnutia: 23.08.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200051.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu All Sped, s.r.o., so sídlom Pri mlyne 5, 080 01 Prešov, právne zastúpeného BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti a postupu rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/484581/2014/5002 zo dňa 3.11.2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/3/2015-91 zo dňa 20.1.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/3/2015-91 zo dňa 20. januára 2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/484581/2014/5002 zo dňa 3.11.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava č. 9900430/5/3184413/2014/Zat zo dňa 1.7.2014 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu začala u žalobcu dňa 18.10.2010 na základe oznámenia správcu dane zo dňa 13.10.2010, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 15.10.2010. Daňová kontrola sa mala týkať zdaňovacieho obdobia august 2010 a začala podľa zákona č 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Písomným podaním zo dňa 2.3.2011 správca dane požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, odbor výkonu daňovej kontroly o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly u žalobcu z dôvodu, že požiadal miestne príslušných správcov dane o preverenie skutočností týkajúcich sa nákupu, následného predaja a prepravy tovaru uvedeného na kontrolovaných faktúrach a zároveň požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o medzinárodné výmeny daňových informácií obchodných partnerov v členských štátoch Európskej únie, s ktorými žalobca v

kontrolovanom zdaňovacom období obchodoval. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 24.3.2011 oznámilo správcovi dane, že vyhovuje jeho žiadosti a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predlžuje o 6 mesiacov. Následne z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane vydal dňa 2.5.2011 rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 5.5.2011. Týmto dňom bola daňová kontrola prerušená. Dňa 3.3.2014 bola správcovi dane doručená posledná odpoveď k žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a to z členského štátu Rumunsko. Dňom 4.3.2014 správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly a o tejto skutočnosti oboznámil žalobcu oznámením 4.3.2014, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 25.3.2014. Daňová kontrola bola ukončená v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly, t.j. dňa 25.6.2014. Samotný výkon daňovej kontroly (okrem doby kedy bola kontrola prerušená) trval celkom 314 dní.

Uviedol, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a administratívneho spisu žalovaného dospel k záveru, že zo strany žalovaného ako aj správcu dane došlo k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov. Poukázal na to, že je síce pravda, že ustanovenie § 15 ods. 16 zákona o správe daní umožňuje primerane použitie § 25a zákona o správe daní a poplatkov o prerušení daňového konania, avšak v danom prípade tento postup podľa tohto zákona neprichádzal do úvahy.

Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 5Sžf 68/2012 zo dňa 17.12.2013 z ktorého vyplýva, že lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto požiadavku formuloval zákonodarec celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods.17 zákona o správe daní a poplatkov z ktorého vyplýva, že daňovú kontrolu nemožno vykonať dlhšie než ustanovuje zákon. Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.6.2010 z ktorého ďalej vyplýva, že zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, ak použitý bol je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o daňovej kontrole je rovnako nezákonná. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného a dodatočného platobného výmeru správcu dane nevyplýva, žeby žalobca s daňovými orgánmi počas výkonu daňovej kontroly nespoupracoval.

Ďalej uviedol, že čo sa týka prerušenia konania podľa ustanovenia § 25a zákona o správe daní, na ktoré poukazuje žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia v danom prípade aj podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu, že sa nezačalo konanie o žiadnej predbežnej otázke, a ani konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej o vydaní rozhodnutia. Žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako 3 roky. Táto skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto súd napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane podľa § 250j. ods.2 písm. e/ OSP zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Ďalšími meritórnymi námietkami žalobcu sa z

vyššie uvedeného dôvodu súd ani ďalej nezaoberal.

Proti predmetnému rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalovaný. Žalovaný namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, to zakladá odvolací dôvod podľa § 205 ods. 2 písm. f/ OSP.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku na strane 19 (posledný odsek) uviedol, že zo strany žalovaného ako aj správcu dane došlo k porušeniu ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“). Žalovaný namietal, že tento záver krajský súd náležité neodôvodnil. Krajský súd uviedol na strane 18 rozsudku (posledný odsek) vo veci trvania daňovej kontroly zistenie z obsahu administratívneho spisu a to, že „samotný výkon daňovej kontroly (okrem doby kedy bola kontrola prerušená) trval celkom 314 dní“. To znamená, že lehota na výkon daňovej kontroly ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní bola žalovaným dodržaná. V žalobou napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol chronologicky procesné kroky, ktorými preukázal dodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Navyše aj žalobca v odvolaní pripustil, že daňová kontrola bola v čistom časovom meradle vykonaná v rámci zákonnej predĺženej procesnej lehoty.

V prvom odseku na strane 20 rozsudku krajský súd uviedol, že v danom prípade neprichádzalo do úvahy primerané použitie § 25a zákona o správe daní, i keď ustanovenie § 15 ods. 16 to umožňuje. Žalovaný namietal, že tento záver krajského súdu je v rozpore s § 25a zákona o správe daní. Zákon o správe daní v žiadnom ustanovení nevymedzuje ani okolnosti, na základe ktorých prichádza do úvahy primerané použitie § 25a.

V poslednom odseku na strane 20 rozsudku krajský súd konštatuje, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako 3 roky, a že táto skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Žalovaný namietal, že uvedené konštatovanie krajský súd neopiera o žiadne ustanovenie zákona o správe daní. Podľa zákona o správe daní, § 15 (Daňová kontrola) ods. 16, ustanovenia prvej časti (§ 1 - § 30a) a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

V zmysle uvedeného žalovaný uplatnil postup podľa § 25a (Prerušenie konania) v priebehu daňovej kontroly v súlade so zákonom o správe daní. Ustanovenie § 25a taxatívne nevymedzuje „iné skutočnosti rozhodujúce na vydanie rozhodnutia“, preto správca dane nekonal nad rámec zákona o správe daní, keď žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vyhodnotil ako inú skutočnosť rozhodujúcu na vydanie rozhodnutia a daňovú kontrolu prerušil v zmysle ustanovenia § 25a ods. 1 zákona o správe daní.

Časový horizont prerušenia konania zákon o správe daní nerieši obligatórnou lehotou, preto žalovaný namietal, že prerušenie kontroly na dobu viac ako 3 roky z dôvodu prerušenia konania podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní do dňa obdržania poslednej odpovede z medzinárodnej výmeny informácií nebolo v rozpore so zákonom. Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Výhodnotenie výsledkov medzinárodnej výmeny informácií ukázalo, že prerušenie daňovej kontroly z tohto dôvodu bolo opodstatnené a získané informácie boli rozhodujúce na vydanie rozhodnutia, pretože preukázali, že žalobca si uplatnil oslobodenie od dane podvodne (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.3.2015).

Žalovaný tiež namietal, že krajský súd nevyhodnotil dodržanie zásady zákonnosti objektívne (predposledný odsek na strane 19 rozsudku), pretože pri vyhodnotení tejto zásady daňového konania nezohľadnil skutočnosť, že žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vymedzuje v § 43 ods. 1, (následné porušenie § 69 ods. 1, 19 ods. 1 a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona), no napriek tomu si oslobodenie od dane uplatnil. Žalovaný zastal názor, že procesné nepochybil a lehoty ustanovené zákonom o správe daní dodržal. Z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií správca dane vydal dňa 2.5.2011 rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 č. 500/322/9955/11/Zat zo dňa 2.5.2011, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 5.5.2011. Dňom 5.5.2011 bola daňová kontrola prerušená. Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní

ak je konanie prerušené, lehoty neplynú. V čase od začatia kontroly, t.j. od 18.10.2010 do dňa prerušenia daňovej kontroly, t.j. do dňa 5.5.2011 uplynulo 199 dní, t. j. kontrola bola vykonávaná 199 dní. Po prijatí poslednej odpovede k žiadostiam o medzinárodnú výmenu informácií dňa 3.3.2014 pominuli prekážky, pre ktoré sa prerušila kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 a nasledujúcim dňom, t.j. 4.3.2014 správca dane pokračoval vo výkone predmetnej kontroly. O tejto skutočnosti správca dane upovedomil daňový subjekt oznámením č. 9900430/5/818184/2014/Zat zo dňa 4.3.2014 (doručené dňa 25.3.2014). Pominutím prekážok, t.j. počnúc dňom 4.3.2014 správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Daňová kontrola bola ukončená v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu, t.j. dňa 25.6.2014. V čase od pominutia prekážok na výkon daňovej kontroly, t.j. od 4.3.2014 do dňa ukončenia daňovej kontroly, t.j. do dňa 25.6.2014 (vrátane) uplynulo 115 dní. Od začatia kontroly, t.j. od 18.10.2010, do dňa prerokovania protokolu, s vylúčením času prerušenia výkonu daňovej kontroly, kedy lehoty neplynú, uplynulo 314 dní, t.j. kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010 bola vykonávaná celkom 314 dní. Z uvedeného vyplýva, že správca dane vykonal kontrolu v zákonnej lehote, čo potvrdzuje i daňový subjekt v bode 3. na strane 2 odvolania: „... Je síce pravdou, že daňová kontrola bola v čistom časovom meradle vykonaná v rámci zákonnej predĺženej procesnej lehoty ...“. Administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje Nariadenie Rady Európskych spoločenstiev č. 904/2010 zo 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie Rady č. 904/2010“). Podľa článku 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v čl. 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Podľa článku 12 Nariadenia Rady č. 904/2010 pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

Z doručených odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je zrejmé, že dĺžku prerušenia daňovej kontroly ovplyvnila najmä odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúca sa spoločnosti S.C. RADOX INTERMED SRL, ktorá bola správcovi dane doručená až dňa 3.3.2014. Opakované urgencie na vybavenie žiadosti z 18.6.2012, 25.6.2013 a z 12.2.2014, na ktoré rumunská daňová správa nereagovala, preukazujú, že správca dane v predmetnej veci konal. V rozsiahlom odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia sú uvedené konkrétne urgencie správcu dane smerujúce aj na ďalšie súvisiace daňové správy v zahraničí. Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/3/2015-91 zo dňa 20.1.2016 v súlade s ust. § 250ja ods. 4 Občianskeho súdneho poriadku zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

K odvolaniu žalovaného sa písomne vyjadril žalobca, ktorý mal za to, že rozsudok Krajského súdu v Prešove je vecne správny a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu potvrdil. Poukázal na to, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmennú informáciu nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní a poplatkov ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako 3 roky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP a § 492 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné a rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Podľa § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Podľa § 250i ods. 1 až 3 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. Ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore

alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správny orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správny orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy. Pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správny orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 165 ods. 4 a 5 zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov. Vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní na účely tohto zákona sa rozumie správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 až 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní 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.

(2) 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.

(3) 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.

(4) Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje.

(5) Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

(6) 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.

Podľa § 15 ods. 1 až 17 zákona č. 511/1992 Zb. 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, kde to 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, 6ec) alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov. 1b)

(2) 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).

(3) Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 2, ak tak ustanovuje osobitný zákon 1b) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo ak hrozí, že účtovné alebo iné doklady budú znehodnotenú, zničenú alebo pozmenenú. V týchto prípadoch, v deň začatia daňovej kontroly, zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; okrem náležitostí ustanovených v § 11 v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie. Zápisnica o začatí daňovej kontroly je súčasťou protokolu z daňovej kontroly alebo protokolu o určení dane podľa pomôcok.

(4) Ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosť odôvodňujúcu vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v oznámení o výkone daňovej kontroly podľa odseku 2, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

(5) 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 zápisnice 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 pojednávaní,

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.

(6) 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 (6ed) 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).

(7) Ustanovenia odseku 6 písm. a/, c/, d/, e/ a g/ sa vzťahujú na fyzickú osobu, ktorá nepodniká, ak dosahuje príjmy podľa osobitného zákona. 6ec)

(8) Kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správca dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

(9) Prevzatie dokladov a iných vecí podľa odseku 6 písm. g/ potvrdí zamestnanec správcu dane osobitne pri prevzatí. Zapožičané doklady a iné veci vráti správca dane kontrolovanému daňovému subjektu najneskôr do 30 dní od predloženia posledného dokladu alebo inej veci. V osobitne zložitých prípadoch, najmä ak je nevyhnutné vykonať vonkajšiu expertízu alebo zapožičané doklady a iné veci poskytnúť na účely trestného konania, môže túto lehotu predĺžiť najviac o 60 dní odvolací orgán (§ 48 ods. 1). O tejto skutočnosti správca dane písomne upovedomí kontrolovaný daňový subjekt.

(10) 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 požiadá 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 zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

(11) 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.

(12) 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.

(13) 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 spisania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spisania 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.

(14) Ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola oprávnenosti vrátenia dane, kontrola je začatá v deň spisania 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 spisania 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.

(15) Ustanovenia o výkone daňovej kontroly sa vzťahujú rovnako aj na orgány oprávnené vykonávať daňovú kontrolu podľa osobitných predpisov. 6ef)

(16) Ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

(17) 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.

Podľa § 25a ods. 1 až 5 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

(2) 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.

(3) Proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

(4) 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.

(5) Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Predmetom odvolacieho konania v predmetnej veci je posúdenie zo strany odvolacieho súdu na základe odvolacích námietok žalovaného, či prvostupňový súd správne rozhodol, keď rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane, ktoré špecifikoval výrokovou časťou napadnutého rozhodnutia zrušil pri aplikácii § 250j ods. 2 písm. a/ OSP (pričom v rozsudku v jeho odôvodnení na str. 20 uvádza prvostupňový súd dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane - § 250j ods. 2 písm. e/ OSP), keď uviedol, že zo strany žalovaného ako aj správcu dane došlo k porušeniu ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a ďalšími námietkami žalobcu sa už z tohto dôvodu nezaoberal.

Žalovaný v podanom odvolaní namietal a poukázal na to, že podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov ak je konanie prerušené lehoty podľa zákona neplynú. V čase od začatia kontroly od 18.10.2010 do dňa prerušenia daňovej kontroly, t.j. do dňa 5.5.2011 uplynulo 199 dní, t.j. kontrola bola vykonávaná 199 dní. Po prijatí poslednej odpovede k žiadostiam o medzinárodnú výmenu informácií dňa 3.3.2014 pominuli prekážky, pre ktoré sa prerušila kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 a nasledujúcim dňom, t.j. 4.3.2014 správca dane pokračoval vo výkone predmetnej kontroly.

V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu administratívneho spisu zistil, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu začala u žalobcu dňa 18.10.2010 na základe oznámenia správcu dane zo dňa 13.10.2010, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 15.10.2010. Daňová kontrola sa mala týkať zdaňovacieho obdobia august 2010 a začala podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Písomným podaním zo dňa 2.3.2011 správca dane požiadal

Daňové riaditeľstvo SR, odboru výkonu daňovej kontroly o predĺženie tejto lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu, že požiadal miestne príslušných správcov dane o preverenie skutočností týkajúcich sa nákupu, následného predaja a prepravy tovaru uvedeného na kontrolovaných faktúrach a zároveň požiadal Daňové riaditeľstvo SR o medzinárodné výmeny daňových informácií obchodných partnerov v členských štátoch Európskej únie, s ktorými žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období obchodoval. Daňové riaditeľstvo oznámilo listom zo dňa 24.3.2011 správcovi dane, že vyhovuje žiadosti a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predlžuje o 6 mesiacov, následne z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správcu dane vydal dňa 2.5.2011 pod č. 500/322/9955/11/Zat rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010, a to z dôvodu toho, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, t.j. z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty.

Vo výroku tohto rozhodnutia je uvedené, že správca dane bude v kontrole pokračovať len čo pominú prekážky, pre ktoré sa kontrola prerušila. Počas prerušenia kontroly lehoty podľa zákona č. 511/1992 Zb. neplynú.

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 a v tej súvislosti zákon umožňuje (okrem možnosti/povinnosti zastavenia konania) prerušiť konanie. Rozhodnutie o prerušení daňového konania je čisto procesným rozhodnutím, a preto ho nemožno napadnúť daňovou žalobou na krajskom súde. Prerúšením konania sa daňové konanie z definitívnou platnosťou nekončí, rozhodnutie o prerušení konania nemožno zo zákona napadnúť ani odvolaním. Počas prerušenia daňového konania neplynú procesné lehoty. Znamená to, že neplynú lehoty na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní alebo na ukončenie daňovej kontroly. Toto nie je ani dôvod na prijatie opatrení proti nečinnosti. Počas doby prerušenia daňovej kontroly správca dane nebude oprávnený u kontrolovaného daňového subjektu vykonávať kontrolné úkony a nebude oprávnený od neho vyžadovať súčinnosť, ktorou je výkon daňovej kontroly charakterizovaný. Dôležité je aj to, aby sa inštitút prerušenia daňovej kontroly nezneužíval na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžiadania súčinnosti u daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať tak počas daňovej kontroly ako aj mimo nej a to v období keď je výkon daňovej kontroly formálno-právne prerušený.

V zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia, táto však neplynie v prípade prerušenia daňovej kontroly, ktorá najmä v prípade žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií môže trvať aj niekoľko mesiacov. Ustanovenie čl. 46 ods. 2 Ústavy SR pripúšťa zákonné obmedzenie práva na súdny prieskum zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, čo je realizované prostredníctvom § 248 OSP a § 78 Daňového poriadku, nemôže však súvisieť z rozhodnutím týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Nebolo sporné a z obsahu administratívneho spisu bolo preukázané, že v priebehu prerušenej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za obdobie august 2010 správca dane realizoval žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov, tieto skutočnosti uvádza napokon aj súd prvého stupňa na str. 8 a 9 odôvodnenia rozsudku. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi tam uvedených členských štátov EÚ a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady č. 904/2010, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

Z napádaných rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu

skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia zo strany žalobcu oslobodenia od dane v danom prípade považovali preukázanie reálneho základu deklarovanej prepravy tovaru, vyplývajúceho zo sporných faktúr vystavených žalobcom pre zahraničných odberateľov GV Italia S. r. l., EMEK INVESTMENT LIMITED, GOTHIK BULGARIA-EOOD, do iného členského štátu Európskej únie.

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Taliansku, Cypre, Bulharsku, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH), ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účely výkonu daňovej kontroly. Naopak v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a úplne určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady ES (č. 1798/2003 zo dňa 7.10.2003) o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 prepracované znenie) (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.7.2016).

Vzhľadom k uvedenému daňová kontrola žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010 bola vykonávaná celkom 314 dní, keď obdobie uvedeného prerušenia kontroly nie je možné započítavať za obdobie vykonávania daňovej kontroly, nakoľko v zmysle vyššie uvedeného ust. § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania neplynú.

Na základe vyššie uvedeného bolo potom potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zrušiť podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP za použitia § 221 ods. 1 písm. h/ a ods. 2 OSP a vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Prvostupňový súd v ďalšom konaní, ktorý je viazaný s poukazom na ust. § 250ja ods. 4 OSP právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci opätovne rozhodne, pričom sa bude zaoberať meritornými námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, ktorými sa vzhľadom na dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného a správcu dane doteraz nezaoberal. V tomto smere odvolací súd považuje za potrebné poukázať aj na princíp dvojinstančnosti konania spočívajúci v tom, že každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca, musí byť predmetom posúdenia súdu nielen súdom prvého stupňa, ale aj odvolacieho súdu.

V novom rozhodnutí súd prvého stupňa rozhodne aj o trovách konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 246c ods. 1 vety prvej v spojení s § 224 ods. 3 OSP).

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016. Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V

súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.