

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/47/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200246
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200246.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu AJCOR RECYCLING spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, právne zastúpený: JUDr. Martin Kanás, so sídlom Školská 3, 949 01 Nitra, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104474573/2016 zo dňa 13.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/45/2017-228 zo dňa 23. januára 2019, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť žalovaného zamieta.

Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“, „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/45/2017-228 zo dňa 23. januára 2019 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104474573/2016 zo dňa 13.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 103458706/2016 zo dňa 07.07.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane žalobcovi podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 477,78 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2010. Krajský súd zároveň vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie a

žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. V napadnutom rozsudku krajský súd poukázal na znenie ustanovení § 165, § 165b daňového poriadku účinného od 01.01.2012, § 2, § 15, § 25, § 29 zákona o správe daní a poplatkov účinného do 31.12.2011 a § 8, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinného k 31.12.2010 (ďalej len „zákon o DPH“). Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2010 v sume 6 477,78 EUR (rozdiel medzi nadmerným odpočtom na dani z pridanej hodnoty uplatneným žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v sume 2 121,91 EUR a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane v sume 4 355,87 EUR) 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 6 477,78 EUR pri faktúre (č. 009-2010) od dodávateľa IALOMITA s.r.o. vystavenej dňa 08.10.2010, predmetom ktorej mala byť dodávka tovaru označeného ako „Pb ingoty“.

3. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa krajský súd v predmetnej veci prioritne zameril na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly bolo teda i zdaňovacie obdobie október 2010.

4. Správny súd považoval za potrebné uviesť, že žalobca, zastúpený právnym zástupcom, v podanej žalobe citoval ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok), ktoré sa týkajú trvania, resp. prerušenia daňovej kontroly. Tento procesný predpis však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať pre jeho intertemporálne ustanovenia, s tým, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 02.03.2011 a do 31.12.2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 daňového poriadku jednoznačne vyplynulo, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona o správe daní a poplatkov, za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, t.j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou uvedeného zákona bolo potrebné aplikovať zákon o správe daní a poplatkov až do ukončenia týchto konaní, teda do ukončenia daňovej kontroly, resp. i vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Zb. konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z.z., ktorým sa menil a dopĺňal daňový poriadok, prechodným ust. § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v ust. § 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).

5. Krajský súd ďalej konštatoval, že predmetná daňová kontrola sa začala u žalobcu dňa 02.03.2011 a bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly zo dňa 31.05.2016. Nasledujúci deň, t.j. dňa 30.06.2016, sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní a poplatkov (v zmysle ust. § 15 ods. 13, 14 tohto zákona), teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku. Na základe uvedeného bolo možné podľa správneho súdu 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.

6. Podľa názoru správneho súdu, i napriek tomu, že žalobca v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citoval príslušné ustanovenia daňového poriadku, týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, podstatné bolo, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016, dvakrát správcom dane prerušenej (žalobca namietal i dĺžku jej prerušenia) a správca dane

taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.

7. Správny súd ďalej uviedol, že po prvýkrát správca dane prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, s prerušením do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V predložennom administratívnom spise sa nachádzala jedna takáto žiadosť (č. 621/320/42013/11/Šer) adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG a zdaňovacieho obdobia december 2010, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 05.03.2013. V podaní zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračoval v jej výkone.

8. 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, s prerušením odo dňa právoplatnosti rozhodnutia dňa 26.06.2013 do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. V predložennom administratívnom spise sa nachádzala jedna takáto žiadosť (č. 9410401/5/2662039/2013/Šer) adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kereskedelmi Kft. a zdaňovacieho obdobia september 2009, ktorá bola opakovane zaslaná v januári 2016 (nakolko na základe urgencie sa zistilo, že sa nevybavovala), pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 30.03.2016.

9. V administratívnom spise žalovaného sa nenachádzal odo dňa prvého vydania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly 18.07.2011 až do doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií z rakúskej finančnej správy dňa 05.03.2013 a od vydania druhého rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly 26.06.2013 až do doručenia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií z maďarskej finančnej správy dňa 30.03.2016 doklad o žiadnom úkone správcu dane, s výnimkou urgencie zo dňa 01.02.2013 (urgovaná žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG), urgencie zo dňa 08.12.2015 (urgovaná žiadosť č. 9410401/5/2663348/2013/Šer zo dňa 11.06.2013, ktorá sa v administratívnom spise nenachádzala) a opakovanej žiadosti pod č. 9410401/5/2662039/2013/Šer týkajúcej sa spoločnosti MARTIN METALS Kereskedelmi Kft. Uvedené obdobie však bolo obdobiem, keď bola daňová kontrola u žalobcu prerušená na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 18.07.2011 a zo dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, z čoho správne mu súdu vyplynulo, že správca dane dvakrát požiadal finančnú správu iných členských štátov EÚ o poskytnutie informácií, a to podľa nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH a nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom podľa rozhodnutí o prerušení konania mal zaslať desať takýchto žiadostí. Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že prerušená daňová kontrola nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia kontroly je vylúčené, aby správca dane realizoval akúkoľvek kontrolnú aktivitu a nemôže ani kontrolovaný daňový subjekt priebežne oboznamovať s výsledkami svojich zistení, resp. výsledkami dokazovania, ako sa toho domáhal žalobca. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračoval v jej výkone, pričom v tento deň bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kereskedelmi Kft..

10. Krajský súd ďalej uviedol, že v administratívnom spise sa okrem vyššie uvedených dvoch žiadostí (č. 621/320/42013/11/Šer a č. 9410401/5/2662039/2013/Šer), urgencie zo dňa 01.02.2013, urgencie zo dňa 08.12.2015, opakovanej žiadosti č. 9410401/5/2662039/2013/Šer o medzinárodnú výmenu informácií a dvoch odpovedí na žiadosti, už ďalšie žiadosti (ktorých malo byť spolu 10), resp. ich urgencie nenachádzali a taktiež ani odpovede na tieto žiadosti.

11. Všetky spomenuté listinné dôkazy (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, odpovede na ne,

resp. prípadné urgencie) z administratívneho spisu by podľa správneho súdu mali svedčiť o tom, či správca dane dodržal alebo nedodržel zákonný postup pri prerušení daňovej kontroly u žalobcu a opätovnom pokračovaní v nej, čo vzhľadom na absenciu týchto listín nebolo možné preveriť, preto v predmetnej veci nebolo možné preskúmanie a posúdenie žalobcom vznesenej námietky týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly zo strany správneho súdu. Keďže v predložennom administratívnom spise sa nenachádzali všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a všetky odpovede na ne (čo by ešte bolo možné napraviť výzvou správneho súdu pre žalovaného na doplnenie a skompletizovanie administratívneho spisu), pričom podstatné bolo podľa krajského súdu to, že 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.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd ďalej dôvodil, že správca dane žalobcovi vo výzve zo dňa 18.04.2016 pri zdaňovacom období október 2010 v časti „odpočítanie dane“ oznámil, že v súvislosti s iným konaním (daňovou kontrolou v spoločnosti INNOVEX s.r.o. - odberateľ žalobcu) požiadal Daňový úrad Bratislava II žiadosťou zo dňa 15.03.2011 o vykonanie miestneho zisťovania v spoločnosti IALOMITA s.r.o. (dodávateľ žalobcu) a taktiež žalobcu oboznámil s výsledkom miestneho zisťovania, teda odpoveďou zo dňa 12.07.2011 (spoločnosť IALOMITA s.r.o. sa nenachádza na adrese svojho sídla, konateľ so správcom dane nekomunikuje a nepodarilo sa ho ani predviesť, za zdaňovacie obdobie október 2010 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom si uplatnila nadmerný odpočet).

13. Správca dane žalobcu vyzval na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly, resp. na predloženie písomného vyjadrenia k realizácii obchodnej činnosti súvisiacej s nákupom tovaru od dodávateľa IALOMITA s.r.o. v zmysle otázok, ktoré boli vo výzve formulované. Rovnako bol žalobca vyzvaný, aby predložil doklady, dôkazy a písomné vyjadrenie k realizácii obchodnej činnosti súvisiacej s predajom tovaru odberateľovi INNOVEX s.r.o. Žalobca ale nebol v tejto výzve informovaný o skutočnostiach zistených na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií a taktiež nebol informovaný ani o ďalších dôkazoch, ktoré správca dane uviedol v protokole zo dňa 31.05.2016 pri zdaňovacom období október 2010 ako i v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 07.07.2016.

14. Z protokole z daňovej kontroly u žalobcu zo dňa 31.05.2016 boli pri zdaňovacom období október 2010 (časť I. a II.) uvedené dôkazy pod č. 1 až 32, ktoré správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly v spoločnosti INNOVEX s.r.o. (odberateľ žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období). V predložennom administratívnom spise sa nenachádzal žiadny dôkaz o tom, že žalobca bol s týmito zisteniami oboznámený a bola mu daná možnosť, aby sa k nim vyjadril. I v prvostupňovom rozhodnutí na str. 4 až 11 správca dane uviedol dôkazy (rovnaké ako v protokole zo dňa 31.05.2016), ktoré vykonal, resp. ktoré preveroval v rámci daňovej kontroly v spoločnosti INNOVEX s.r.o., ktorá bola v zdaňovacom období október 2010 odberateľom žalobcu.

15. K žalobcovej námietke porušenia jeho práva vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly správny súd uviedol, že toto právo žalobcu ako daňového subjektu vyplýva z ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, 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 podľa správneho súdu znamenalo, 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.

16. K žalobcovej námietke nevykonania výsluchov ním navrhovaných svedkov s poukazom na konkrétne dôkazy uvedené v rozhodnutí správcu dane, s ktorými nebol oboznámený správny súd uviedol, že v rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u odberateľa žalobcu, t. j. spoločnosti INNOVEX s.r.o. (iný daňový subjekt), pričom toto právo správcu dane nemožno spochybníť, nakoľko vyplýva priamo z § 29 ods. 4 zákona o správe daní a

poplatkov, pričom nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Správca dane však podľa správneho súdu bol povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobcu a dať mu priestor, aby sa k nemu, rovnako ako i k ďalším vykonaným a použitým dôkazom vyjadril, prípadne 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.

17. Krajský súd bol toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov bolo potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky a pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov (napr. zamestnancov žalobcu) na preukázaní nimi tvrdených skutočností, pričom žalobca nezdôvodnil, prečo by mali byť k jeho deklarovaným obchodným transakciám v zdaňovacom období október 2010 ako svedkovia vypočítvané osoby, ktoré boli jeho zamestnancami v roku 2009.

18. Uvedené pochybenia správcu dane neodstránil podľa krajského súdu 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).

19. Z uvedených dôvodov bolo podľa správneho súdu potrebné napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.07.2016 zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie bez zaoberania sa vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

20. Záverom napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že v ďalšom konaní budú daňové orgány viazané jeho právnym názorom (§ 191 ods. 6 SSP), pričom správca dane v priebehu ďalšieho konania skompletizuje administratívny spis (najmä pripojí žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré realizoval v rámci daňovej kontroly u žalobcu, resp. urgencie týchto žiadostí a odpovede na ne, príp. i ďalšie relevantné listiny, ktoré sa týkajú deklarovaných obchodov žalobcu v predmetnom zdaňovacom období). Následne správca dane oboznámi žalobcu (štatutárneho zástupcu) s odpoveďami na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, s dôkazmi, ktoré získal a použil z inej daňovej kontroly, t.j. z daňovej kontroly v spoločnosti INNOVEX s.r.o. (ktoré sa týkajú zdaňovacieho obdobia október 2010) a taktiež s dôkazmi, ktoré vykonal v priebehu daňovej kontroly u žalobcu. V neposlednom rade bude potrebné dôsledne vypočítať štatutárneho zástupcu žalobcu k deklarovaným obchodom za zdaňovacie obdobie október 2010, pri ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, príp. ním označené osoby, pričom žalobca je povinný o svojich tvrdeniach predložiť dôkazy, ktorými disponuje. Je vecou žalobcu, že podľa jeho tvrdenia v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane sa pre neplatenie nájomného nemôže dostať k niektorým svojim účtovným dokladom. O výsledkoch vykonaného dokazovania správca dane oboznámi žalobcu a vyzve ho, aby sa k týmto dôkazom vyjadril, resp. predložil ďalšie dôkazy. V prípade, ak žalobca vyjadrenie podá, správca dane posúdi, či z vyjadrenia vyplýva potreba vykonať ďalšie dokazovanie, resp. dokazovanie zopakovať alebo doplniť a v kladnom prípade dokazovanie zopakuje, doplní, resp. zdôvodní, prečo prípadné ďalšie navrhované dokazovanie nevykoná. Pokiaľ bude potrebné zopakovať dôkaz (napr. výsluch svedka) vykonaný v inom daňovom konaní, správca dane o tomto úkone žalobcu upovedomí.

21. Správny súd poukázal na zásadu zákonnosti daňového konania vyplývajúci z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní vyjadreného 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).

22. V tejto súvislosti dal správny súd do pozornosti daňových orgánov, že s poukazom na intertemporálne ustanovenia zákona daňového poriadku bude potrebné ujasniť si a zdôvodniť, podľa ktorého procesného predpisu bude ďalej pokračovať vyrubovacie konanie.

23. Z uvedeného správneho súdu vyplynulo, že správca dane nepostupoval pri vykonávaní daňovej kontroly tak, aby dôsledne dbal na zachovanie procesných práv žalobcu ako daňového subjektu, a to najmä tým, že žalobcu neinformoval o dôkazoch z daňovej kontroly u iného daňového subjektu (t.j. v spoločnosti INNOVEX s.r.o., ktorá bola v zdaňovacom období október 2010 odberateľom žalobcu), ktoré použil v rámci daňovej kontroly u žalobcu, v dôsledku čoho žalobca nemal možnosť sa vyjadriť k týmto dôkazom.

24. Taktiež správny súd považoval za potrebné dať do pozornosti žalovaného, že rozhodnutie správcu dane obsahujúce 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.

25. Žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, správny súd priznal právo na plnú náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť

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

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

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

29. K potrebe vytvoriť daňovému subjektu priestor na preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť im klásť otázky sťažovateľ uviedol, že správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 vyzval žalobcu na vyjadrenie a predloženie

relevantných dokladov a dôkazov. Žalobca na výzvu reagoval podľa sťažovateľa všeobecne a bez snahy objasniť skutkový stav a uviedol, že dôkazy preukazujúce vykonané obchodné operácie sú uložené v skladovacích priestoroch, ktoré mal žalobca prenajaté, avšak z dôvodu neplatenia nájomného nemá k nim prístup. Podľa sťažovateľa žalobca mal dostatok času a priestoru na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia v priebehu daňovej kontroly. Z právnej úpravy nevyplýva, že by bol správca dane povinný dôkazy ktoré svedčia v prospech žalobcu, resp. čakať, či žalobca bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy svedčiace v jeho prospech.

30. V súvislosti s návrhom žalobcu na vypočutie svedkov sťažovateľ uviedol, že v priebehu daňovej kontroly žalobca nenavrhol vypočutie nijakého svedka, svoje námietky v danom smere predniesol až v doplnení odvolania z 27.09.2016. V prípade svedka H. F., bývalého konateľa dodávateľa žalobcu spoločnosti IALOMITA s.r.o., sa mu aj napriek viacerým procesným úkonom jeho výpoveď zabezpečiť nepodarilo a výpoveď svedka Q. U., bývalého konateľa odberateľa žalobcu spoločnosti INNOVEX s.r.o., výpoveď bola realizovaná podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., pričom s výpoveďami svedkov sa vysporiadal žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia.

31. Žalovaný ďalej uviedol, že ako žalobcovi právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločnosti IALOMITA s.r.o. nepriznal z dôvodu, že dodávateľ nepreukázal vznik daňovej povinnosti a žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok určených § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Ako dôkaz uviedol skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly v spoločnosti INNOVEX s.r.o. v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly a tiež na predloženie dokladov, dôkazov a na písomné vyjadrenie k obchodnej činnosti súvisiacej s predajom tovaru odberateľovi spoločnosti INNOVEX s.r.o. Sťažovateľ nesúhlasí s konštatovaním krajského súdu, že v predložennom administratívnom spise sa nenachádzal žiadny dôkaz o oboznámení žalobcu s uvedenými zisteniami, pretože žalobca mal vedomosť o uvedených skutočnostiach zistených v priebehu daňovej kontroly v spoločnosti INNOVEX s.r.o., ku ktorým sa mohol vyjadriť vo vyjadrení k zaslanému protokolu, čo však neurobil.

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

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

III.

34. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

35. 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).

36. 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.

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

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

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

40. Podľa § 25a ods. 1, ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnu 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.

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

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

43. Podľa § 15 ods. 13 zákona 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane

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

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

45. 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.

46. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie január až december 2009, 2010 dňa 02.03.2011. Daňová kontrola bola následne prerušená v zmysle ustanovenia § 25a ods. 1 zákona 511/1992 Zb. rozhodnutím správcu dane č. 621/320/46046/2011/Šer zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 621/320/42011/11/Šer, č. 621/320/42012/11/Šer, č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 odo dňa 05.08.2011 do obdržania odpovede na uvedené žiadosti. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 05.03.2013, žiadosti č. 621/320/42011/11/Šer a č. 621/320/42012/11/Šer zo dňa 28.06.2011, ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzajú. Žiadosťou č. 9410401/5/972695/2013/Šer zo dňa 13.03.2013 požiadal správca dane žalovaného o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Žalovaný dňa 02.04.2013 oznámil správcovi dane, že jeho žiadosti vyhovuje a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predlžuje o šesť mesiacov, o čom správca dane upovedomil žalobcu listom zo dňa 17.04.2013, prevzatým žalobcom dňa 07.05.2013. Listom zo dňa 17.04.2013 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Následne bola daňová kontrola opätovne prerušená v zmysle § 25a ods. 1 zákona 511/1992 Zb. rozhodnutím správcu dane č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa 26.06.2013 odo dňa 26.06.2013 do dňa obdržania odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2662039/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/2013/Šer, č. 94104 01/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť č. 9410401/5/2662039/2013/Šer zo dňa 11.06.2013, urgencia uvedenej žiadosti z 08.12.2015 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 30.03.2016. Žiadosti č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/ 2013/Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013, ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzajú. Oznámením č. 372534/2016 zo dňa 31.03.2016, doručeným žalobcovi dňa 08.04.2016, správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a preto správca dane pokračoval v daňovej kontrole. Výzvou č. 491992/2016 zo dňa 18.04.2016, žalobcovi doručenou v rovnaký deň, vyzval správca dane žalobcu na vyjadrenie a predloženie dokladov a dôkazov za účelom preukázania skutočností konkretizovaných v danej výzve, súvisiacich s výkonom daňovej

kontroly - DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2009 a január až december 2010. Žalobca v nadväznosti na uvedenú výzvu doručil správcovi dane dňa 22.04.2016 vyjadrenie. Dňa 31.05.2016 vydal správca dane protokol č. 961219/2016 z daňovej kontroly a zároveň vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého sa zúčastnil aj konateľ žalobcu Ing. Eugen Horváth, vyplýva, že protokol bol prerokovaný dňa 29.06.2016 (uvedený deň možno v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo viac ako 63 mesiacov, pričom samotná daňová kontrola bez doby prerušenia trvala 11 mesiacov, t.j. menej ako rok.

47. Následne správca dane prvostupňovým rozhodnutím - dodatočným platobným výmerom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 477,78 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie október 2010. Podaním zo dňa 26.07.2016 žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ktoré bolo doplnené dňa 27.09.2016. O odvolaní rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím dňa 13.12.2016, právoplatným dňa 04.01.2017.

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

49. K názoru sťažovateľa o neefektívnosti predkladania množstva dokladov nemajúcich vplyv a vypovedaciu hodnotu v súvislosti s prejednanou 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 správcom 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 nachádzajú z celkového počtu údajne zaslaných 10 žiadostí iba dve žiadosti a odpovede na ne (žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 05.03.2013 a žiadosť č. 9410401/5/2662039/2013/Šer zo dňa 11.06.2013 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 30.03.2016). Danú námietku žalobcu môže súd posúdiť iba v prípade ak má k dispozícii všetky podklady preukazujúce odôvodnenosť prerušenia konania či predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

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

51. 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.

52. 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.

53. 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).

54. 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.

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

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

57. 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.

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

59. 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.

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

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

62. 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.

63. 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 podľa 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

zrejme, že v priebehu daňovej kontroly, ktorá trvala dostatočne dlhý čas, žalobca mal možnosť kedykoľvek predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, nie je možné aby správca dane čakal, či žalobca bude v budúcnosti schopný zabezpečiť si dôkazy svedčiace v jeho prospech, s poukazom na fakt, že žalobca namieta nezákonne dlhý čas výkonu kontroly. Správca dane ako dôkaz, ktorým možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti použil protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2010 u odberateľa žalobcu spoločnosti INNOVEX s.r.o., z ktorého vyplynulo, že v reťazci dodávateľ IALOMITA s.r.o. - žalobca - odberateľ INNOVEX s.r.o. nebola preukázaná reálna existencia tovaru, preto ak dodávateľ (IALOMITA s.r.o.) nedisponoval tovarom, nemohol ho dodať žalobcovi a ten následne svojmu odberateľovi spoločnosti INNOVEX s.r.o., v dôsledku čoho správca dane neuznal uvedenému odberateľovi v období IV. štvrt'rok 2010 odpočítanie dane uplatnené na základe faktúr vystavených žalobcom, nakoľko sa nepreukázalo dodanie tovaru na nich deklarovaného. Z uvedeného je v súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa výsluchov svedkov bez jeho prítomnosti zrejmé, že výpovede svedkov neboli primárnymi dôkazmi vo veci dodania, resp. nedodania tovaru od dodávateľa žalobcu.

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

65. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle ustanovenia § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol, poukazujúc tiež na svoje skoršie rozhodnutia v obdobných veciach sp.zn. 6Sžfk/33/2019 z 21.04.2020 a sp.zn. 6Sžfk/34/2019 z 21.04.2020.

66. 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.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.