

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/24/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200245
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200245.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, právne zastúpený: JUDr. Martin Kanás, advokát, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104474776/2016 zo dňa 13. decembra 2016 konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/44/2017-211 zo dňa 28. novembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Bratislave po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104474776/2016 zo dňa 13.12.2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103458590/2016 zo dňa 07. 07. 2016 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 11.604,88 € z dodávateľských faktúr vystavených od dodávateľa IALOMITA s.r.o. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal právo na náhradu účelne vynaložených trov konania.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného a správcu dane zistil, že správca dane začal dňa 02.03.2011, na základe oznámenia zo dňa 07.02.2011, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a za zdaňovacie obdobie január až december 2010.

Rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“), do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti.

3. Žiadosťou zo dňa 13.03.2013 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa ust. § 15 ods. 17 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 č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na ust. § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“). Žiadosti správcu dane žalovaný vyhovel podaním zo dňa 19.03.2013.

4. Oznámením zo dňa 17. 04. 2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05. 03. 2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Rozhodnutím zo dňa 26.06.2013 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním siedmych žiadostí o MVI zo dňa 11.06.2013, do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Podaním zo dňa 31.03. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

5. Výzvou zo dňa 18.04.2016 správca dane vyzval žalobcu na písomné vyjadrenie a predloženie dokladov a dôkazov na preukázanie dôvodnosti odpočítania DPH pri deklarovanom obchode s dodávateľom IALOMITA s.r.o., ktorý vystavil pre žalobcu dve faktúry zo dňa 11.11.2010 a zo dňa 16.11.2010 (tovar špecifikovaný ako Pb ingoty), na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume spolu 11.604,88 € a na predloženie dokladov preukazujúcich deklarovaný predaj tovaru odberateľovi INNOVEX s.r.o. na základe odberateľských faktúr zo dňa 11.11.2010 a zo dňa 16.11.2010 za tovar označený ako olovené ingoty. Žalobca vo vyjadrení k zdaňovaciemu obdobiu november 2010 zo dňa 21.04.2016 uviedol, že tovar mu bol dodaný do Komárna, nevie, kde bol tovar naložený a kto bol pri nakládke, vyložený bol v Komárne, pri vykládke bol prítomný konateľ žalobcu a za spoločnosť dodávateľa bol prítomný p. G. alebo vodič dodávateľa, pri vykládke bol použitý vysokozdvížny vozík. K dodaniu tovaru spoločnosti INNOVEX s.r.o. uviedol, že tovar bol predaný v deň jeho dodania, dodávateľa zastupoval konateľ, tovar za spoločnosť odberateľa prevzal p. I.. Žalobca prepravu nezabezpečoval.

6. Dňa 31.05.2016 bol správcem dane spísaný protokol z daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Správca dane využil ako dôkaz protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 07.03.2012 spísaný na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2010 u odberateľa INNOVEX s.r.o. Správca dane uviedol, že žalobca nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce pôvod tovaru, resp. jeho prepravu. Nebolo možné potvrdiť existenciu preverovaného druhu tovaru v deklarovanej kvalite u dodávateľa IALOMITA s.r.o., ktorý bol nekontaktný. Protokol z daňovej kontroly bol prerokovaný so zástupcom žalobcu dňa 29.06.2016.

7. Dňa 07.07.2010 (správne mal byť uvedený rok 2016) vydal správca dane dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 11.604,88 € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2010. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, ktoré dodatočne doplnil. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 13.12.2016 dodatočný platobný výmer vydaný správcem dane potvrdil, v ktorom sa stotožnil sa s postupom správcu dane a s posúdením skutkového stavu veci.

8. Krajský súd k námietke žalobcu, týkajúcej sa dĺžky trvania daňovej kontroly, sa 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. V tejto súvislosti poukázal na nesprávnu citáciu ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z., ktorý v prejednávanej veci nemožno aplikovať, s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia. K dĺžke daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, krajský súd uviedol, že správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011, z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa

28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. Krajský súd uviedol, že v predloženej administratívnej spise sa nachádza jedna žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG. Ani v ďalšom rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 26.06.2013 nie je uvedené o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V administratívnej spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kft.. Vzhľadom na to, že v administratívnej spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne, krajský súd dospel k záveru, že nebolo možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. Podľa názoru krajského súdu bolo podstatné, že žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly s týmito odpoveďami oboznámený, teda nebol oboznámený s výsledkami dokazovania a nemohol sa k nim vyjadriť. Správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 žalobcu vyzval na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly, resp. na predloženie písomného vyjadrenia k jednotlivým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam v zmysle formulovaných otázok, ale žalobca nebol informovaný o skutočnostiach zistených na základe deviatich žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

9. S poukazom na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu a námietky žalobcu ohľadom dĺžky daňovej kontroly, krajský súd skonštatoval, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac ako päť rokov. Vzhľadom na to, že v predloženej administratívnej spise sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

10. K námietke žalobcu, týkajúcej sa porušenia práva vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, krajský súd uviedol, že žalobca, ak by chcel navrhnúť, aby boli jeho vyjadrenia k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly uvedené v protokole, musel byť najskôr s týmito skutočnosťami oboznámený, čo sa v predmetnej veci nestalo. K námietke žalobcu ohľadom nevykonania výsluchov ním navrhovaných svedkov krajský súd uviedol, že v rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u odberateľa žalobcu INNOVEX s.r.o., pričom toto právo správcu dane vyplýva priamo z ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Podľa názoru krajského súdu nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu, správca dane bol však povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobcu a dať mu priestor, aby sa k tomuto dôkazu vyjadril, resp. navrhol doplnenie dokazovania ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. Krajský súd bol toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov (ktoré v predmetnej veci sú), bolo potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky.

11. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane bolo potrebné zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou rozhodnutí podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g) SSP, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať (a aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

2.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g), SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. V zdaňovacom období november 2010 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 11.604,88 €

na základe konkrétnych faktúr od dodávateľa IALOMITA s.r.o. Predmet každej faktúry je špecifikovaný ako tovar Pb ingoty, tovar nie je bližšie definovaný a žalobca neposkytol jeho bližšie technické či chemické parametre. Žalovaný uviedol, že dokazovaním nebolo preukázané, že tovar bol žalobcovi skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom tak, ako to žalobca tvrdí na základe predložených faktúr. Zo zákona mal správca dane na výkon daňovej kontroly k dispozícii dvanásť mesiacov, pričom lehota na ukončenie daňovej kontroly sa automaticky posúva o dobu, počas ktorej bola kontrola prerušená. Zamestnanec správcu dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly dňa 31.05.2016, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie správca dane doručil žalobcovi dňa 03.06.2016. Žalobca svoje zákonné právo nevyužil a k protokolu sa nevyjadril. V zmysle ustanovenia § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. bola daňová kontrola ukončená dňom prerokovania protokolu, t. j. 29.06.2016. Žalovaný uviedol, že daňová kontrola trvala 358 dní.

14. Žalovaný zdôraznil, že žalobca námietku, týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly nevzniesol ani v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu odvolacieho konania, ale až v žalobe podanej proti rozhodnutiu žalovaného. Z dôvodu, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nenamietal medzinárodné dožiadania a ani dĺžku daňovej kontroly, správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol len chronologický priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom jasne definoval kedy bola daňová kontrola začatá, kedy bola ukončená a v akom období bola prerušená.

15. Žalovaný uviedol, že správca dane k odvolaciemu konaniu predložil len žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, ktoré boli rozhodné pre začiatok a koniec plynutia lehoty, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, nakoľko výrok rozhodnutia správcu dane nie je založený na uvedených medzinárodných dožiadaniach. Žalobca ani v priebehu odvolacieho konania nevzniesol námietku ohľadne nezákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, a žalovaný tak nemal dôvod venovať sa podrobne tejto skutočnosti vo svojom rozhodnutí.

16. Žalovaný nesúhlasil s názorom krajského súdu, že posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly nebolo možné z dôvodu, že v administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na tieto žiadosti. Uviedol, že krajskému súdu boli predložené žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, ktoré sú rozhodné pre určenie dátumov uvedených v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly a v oznámeniach o pokračovaní v daňovej kontrole. Na základe týchto žiadostí a odpovedí je rovnako možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia.

17. K záveru krajského súdu, že žalobca nebol oboznámený so zistenými skutočnosťami a nemal priestor vyjadriť sa k nim, k spôsobu ich zistenia, resp. navrhnúť doplnenie dokazovania žalovaný zdôraznil, že správca dane v protokole z daňovej kontroly uviedol aké žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zaslal, aj kedy obdržal odpovede k nim. Žalobca sa k medzinárodným dožiadaniam ako takým, ako aj k prerušeniu daňovej kontroly nevyjadril a nevzniesol žiadne námietky. Žalovaný zdôraznil, že v konečnom dôsledku informácie získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií nemajú žiadny vplyv na výšku vyrubenej dane, no na druhej strane bol správca dane povinný prešetriť všetky skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na správne určenie dane.

18. K záveru krajského súdu, že je potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky, žalovaný uviedol, že správca dane vyzval žalobcu na splnenie si svojej dôkaznej povinnosti tým, že v stanovenej lehote poskytne správcovi dane vyjadrenia ku konkrétnym otázkam a tieto vyjadrenia preukáže aj predložením relevantných dokladov a dôkazov. Žalobca na výzvu správcu dane reagoval, správcovi dane však nepredložil nijaké nové doklady a dôkazy a svoje vyjadrenia k otázkam správcu dane poňal všeobecne a bez snahy čo najúplnejšie objasniť skutkový stav.

19. Kontrola u žalobcu bola začatá dňa 02.03.2011 a ukončená dňa 29.06.2016, preto bol žalobcovi reálne vytvorený dostatočný priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov

a v danom smere nebol na svojich procesných právach nijako ukrátený. Žalovaný zdôraznil, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nenavrhol vypočutie nijakého svedka, svoje námietky predniesol až vo svojom odvolaní zo dňa 27.09.2016. Žalovaný uviedol, že výpoveď O. G. v danej veci sa správca dane pokúšal zabezpečiť za pomoci viacerých procesných úkonov. Výpoveď E. I. bola zabezpečená v priebehu iného konania a identita a dôkazné možnosti troch zamestnancov žalobcu v období január 2009 neboli známe. S výpoveďami všetkých menovaných v postavení svedkov sa vysporiadal žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia.

20. Ku kasačnej sťažnosti žalovaného sa žalobca písomne nevyjadril.

3.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 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).

22. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

24. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

25. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane (pôvodne Daňový úrad Komárno) na základe oznámenia č. 621/320/7614/2011/Csó zo dňa 07.02.2011 začal dňa 02.03.2011 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a za zdaňovacie obdobie január až december 2010.

26. Správca dane rozhodnutím č. 621/320/46046/2011/2011/Šer zo dňa 18.07.2011 rozhodol o prerušení daňovej kontroly odo dňa 05.08.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadosti o MVI zo dňa 28.06.2011, do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti.

27. Žiadosťou č. 9410401/5/972695/2013/Šer zo dňa 13.03.2013 správca dane (Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno) požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. Oznámením zo dňa 19.03.2013 žalovaný žiadosti vyhovel a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil o 6 mesiacov, o čom správca dane upovedomil žalobcu listom zo dňa 17.04.2013.

28. Oznámením č. 9410401/5/1464765/2013/Šer zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

29. Rozhodnutím č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa 26.06.2013 správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 7 žiadostí zo dňa 11.06.2013 o MVI. Oznámením č. 372534/2016 zo dňa 31.03.2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktorá bola daňová kontrola prerušená.

30. Výzvou č. 491992/2014 zo dňa 18.04.2016 správca dane vyzval žalobcu na písomné vyjadrenie a

predloženie dokladov a dôkazov k výkonu daňovej kontroly. Na výzvu správcu dane žalobca reagoval vyjadrením zo dňa 21.04.2016.

31. Dňa 31.05.2016 správca dane spísal Protokol č. 961219/2016 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u žalobcu za kontrolované obdobia január až december 2009 a január až december 2010, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený žalobcovi dňa 03.06.2016. Na výzvu žalobca nereagoval. Dňa 29.06.2016 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 103418534/2016, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu z daňovej kontroly.

32. Dňa 07.07.2016 (v rozhodnutí je nesprávne uvedený rok 2010) vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 1034585901/2016, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2010 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 11.604,88 €. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane vo výške 13.721,67 € na základe dodávateľských faktúr č. 010-2010 a č. 011-2010 od tuzemského dodávateľa IALOMITA s.r.o. za dodanie tovaru Pb ingoty. Pri dokazovaní použil správca dane ako dôkaz protokol č. 941041/1/381309/2012/Krá zo dňa 07.03.2012 vyhotovený v súvislosti s iným konaním-kontrolou oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2010 u daňového subjektu INNOVEX s.r.o., v rámci ktorej preveroval pôvod tovaru, kúpeného subjektom INNOVEX s.r.o. od predávajúceho AJCOR RECYCLING, spol. s r.o. (žalobca), ktorému bol dodaný od dodávateľov IALOMITA s.r.o. a C.Motors Racing, s.r.o. Na základe zistení správcu dane nebola preukázaná reálna existencia tovaru a pôvod tovaru u dodávateľa IALOMITA s.r.o. Z dôvodu nekontaktnosti dodávateľa nebolo možné preveriť jeho účtovníctvo a považovať tak faktúry vystavené spoločnosťou IALOMITA s.r.o. za vierohodné. Správca dane dospel k záveru, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 z dodávateľských faktúr nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane, nakoľko subjekty reálne nepotvrdili žiadne dodanie tovaru, ktorý mohol byť predmetom ďalšieho predaja.

33. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, doplnené podaním zo dňa 27.09.2016. Žalovaný rozhodnutím č. 104474776/2016 zo dňa 13.12.2016 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Nitre žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného.

34. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/44/2017-211 zo dňa 28.11.2018, ktorým zrušil rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.

35. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej „zákon o DPH“), predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

36. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

37. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania

tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

38. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

39. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

40. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

41. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chráni záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

42. Podľa § 15 ods. 1 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. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

43. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane, správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

44. Podľa § 15 ods. 13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

45. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 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.

46. Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

47. Podľa § 25a ods. 1 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.

48. Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

49. Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

50. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

51. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

52. Podľa § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona (zákon nadobudol účinnosť dňa 1. januára 2012 t.j. až po začatí daňovej kontroly v tejto veci - kontrola bola začatá dňa 2. marca 2011) sa dokončí podľa doterajších predpisov. S poukazom na citované ustanovenia zákonov, daňové orgány procesne správne na dané konanie a rozhodnutie aplikovali zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

5.

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

54. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu, podľa SSP bolo posúdiť, či finančný orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho

prieskumu krajský súd teda musel skúmať procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

55. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

56. V súvislosti s námičkou žalovaného, že námietky žalobcu týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly vo väzbe na medzinárodné dožiadania žalobca vznesol až v podanej žalobe, kasačný súd uvádza, že podľa súčasnej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je možné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v odvolacom konaní pred orgánom verejnej správy. Za nedostatok žaloby súdna prax považuje len jednoduchý odkaz na námietky, ktoré žalobca vznesol v správnom konaní, napríklad v rámci kontroly, dozoru alebo v správnom odvolaní (napr. uznesenie sp. zn. 5Sžf/32/2011 z 29. februára 2012, rozsudok sp. zn. 5Sžf/32/2011 z 31. mája 2012). Kasačný súd preto považuje postup krajského súdu spočívajúci v posúdení otázky zákonnosti prerušenia daňovej kontroly správcom dane a dodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010 za vecne správny.

57. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle zásady zákonnosti daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. 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.

58. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady. Z ust. § 5 ods. 16 a § 25 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva oprávnenie správcu dane daňovú kontrolu prerušiť.

59. Daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku a preto prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Dôvodom prerušenia konania musia byť skutočnosti, ktoré sú dôležité pre rozhodnutie a predstavujú tak závažné prekážky, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Pre posúdenie toho, či existovali alebo neexistovali takéto skutočnosti je potrebné skúmať dôvody prerušenia kontroly.

60. Z obsahu predloženého administratívneho spisu má kasačný súd preukázané, že k prvému prerušeniu daňovej kontroly (od 05.08.2011 do 05.03.2013) došlo rozhodnutím správcu dane č. 621/320/46046/2011/Šer zo dňa 18.07.2011, z dôvodu zaslania troch žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 621/320/42011/11/Šer, č. 621/320/42012/11/Šer a č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011. Kasačný súd rovnako ako krajský súd poukazuje na skutočnosť, že z rozhodnutia správcu dane vôbec nevyplýva, akých subjektov a ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené a v administratívnom spise sa predmetné žiadosti nenachádzajú. Rovnako sa to týka i rozhodnutia správcu dane č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa

26.06.2013, ktorým bola daňová kontrola opätovne prerušená (od 26.06.2013 do 30.03.2016) z dôvodu zaslania siedmich žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2662039/2013/Šer,č.9410401/5/2663821/2013/Šer,č. 9410401/5/2663348/2013/ Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer a č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013.

61. Z obsahu protokolu z daňovej kontroly kasačný súd zistil, že predmetné žiadosti sa týkali preverenia skutočností v súvislosti s nadobudnutím tovaru od dodávateľov:

- S.C. CELULOZA SI OTELSA., Rumunsko v zdaňovacom období jún 2009,
- EUROCAST IPARI Krt, Maďarsko v zdaňovacom období júl 2009 a august 2009,
- MARTIN METALS...Kft, Maďarsko v zdaňovacom období september 2009 a júl 2010,
- METCOM FEÉMFELOGOZÓ,Kft, Maďarsko v zdaňovacom období júl 2010,
- MONTANWERKEBRIXLEGG AG, Rakúsko v zdaňovacom období december 2010 a v súvislosti s dodaním tovaru z tuzemska do iného členského štátu s oslobodením od dane odberateľovi ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, Poľsko v zdaňovacom období december 2010.

62. Predmetom preskúmania správnym súdom bola zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil Dodatočný platobný výmer č. 103458590/2016 vydaný správcou dane dňa 07.07.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie november 2010, v ktorom si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dvoch dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa IALOMITA s.r.o.

63. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd dospel k záveru, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu november 2010 nebolo zisťovanie informácií prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií podstatné a preto vyššie žiadosti správcu dane o MVI zo dňa 28.06.2011 a 11.06.2016 nemohli byť podľa názoru kasačného súdu dôvodom prerušení daňovej kontroly vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu. Z protokolu z daňovej kontroly a z odôvodnenia rozhodnutí finančných orgánov jednoznačne vyplýva, že správca dane sa z odpovedí na žiadosti o MVI nedozvedel žiadnu skutočnosť, týkajúcu sa zdaniteľných obchodov realizovaných žalobcom v mesiaci november 2010, pretože dokazovanie oprel predovšetkým o zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2010 u daňového subjektu INNOVEX s.r.o. (odberateľ žalobcu), v rámci ktorej preveroval reálnu existenciu deklarovaného tovaru a jeho dodanie v rámci obchodného reťazca IALOMITA s.r.o. - žalobca - INNOVEX s.r.o. Protokol z daňovej kontroly spoločnosti INNOVEX s.r.o. č. 9410401/1/381309/2012/Krá bol vyhotovený správcou dane dňa 07.03.2012.

64. Najvyšší súd poukazuje na nález Ústavného súdu č. III. ÚS 24/2010-57 z 29.06.2010, z ktorého vyplýva, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Takáto daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej 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 zákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o tejto kontrole, je rovnako nezákonné.

65. Najvyšší súd poukazuje na právny názor vyslovený vo svojom rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013, že „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“.

66. V danej veci je bez sporu preukázané, že v zdaňovacom období november 2010 sú predmetom sporných faktúr len tuzemské obchodné prípady a nejedná sa o intrakomunitárne obchodné transakcie žalobcu. I keď správca dane vykonával daňovú kontrolu s časovým ohraňením ako zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010 bol povinný právomoc mu zverenú zákonom uplatňovať len v rozsahu, v akom mu bola zverená, t.j. postupovať v súlade so zákonom a na základe zákona.

67. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý mu predchádzal. Pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Pretože dôvodom prerušenia daňovej kontroly u žalobcu boli žiadosti o MVI, ktoré sa však netýkali zdaniteľných obchodov deklarovaných žalobcom v zdaniteľnom období november 2010, nemohlo dôjsť k zákonnému prerušeniu plynutia lehôt v zmysle ustanovenia § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu november 2010 tak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly a protokol z daňovej kontroly č. 961219/2016 zo dňa 31.05.2016 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplýva povinnosť vydať jeden spoločný protokol k daňovej kontrole vedenej spoločne k viacerým zdaňovacím obdobiam na základe jedného oznámenia o zahájení daňovej kontroly. Kasačný súd má za to, že správca dane nebol povinný vyčkat' na výsledky medzinárodnej výmeny informácií v rozsahu celej daňovej kontroly, teda aj v rozsahu zdaňovacích období bez interkomunitárnych obchodných transakcií.

68. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmvanej veci v súlade s uvádzanými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Vydaniu rozhodnutí daňových orgánov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia november 2010 predchádzal nezákonný postup spočívajúci v prekročení zákonom stanovenej dĺžky výkonu daňovej kontroly. Správca dane prerušil daňovú kontrolu en bloc za celé kontrolované obdobie január až december 2009 a január až december 2010 dva razy z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane však nerozlišoval zdaňovacie obdobia, kedy medzinárodná výmena informácií nebola potrebná. Keďže predmetom fakturácie v posudzovanom období boli len tuzemské obchodné transakcie prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu o predmete len tuzemských obchodných transakcií potom nemá oporu v zákone.

69. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Kasačný súd ďalej poukazuje, že bude úlohou finančných orgánov vysporiadať sa aj s otázkou dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže z obsahu administratívneho spisu bolo kasačným súdom zistené, že v posudzovanom mesiaci nebolo potrebné vykonávať medzinárodné zisťovanie.

6.

70. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu

trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.