

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5SŽf/14/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200725
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Příbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2014200725.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Alojz Horváth, s miestom podnikania Hlavná 992/45, Galanta, IČO: 30 347 963, právne zastúpeného JUDr. Ľubicou Masárovou, advokátkou so sídlom Púchovská 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/347772/2014/4779 z 30. júla 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/75/2014-99 z 27. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/75/2014-99 z 27. októbra 2015 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/75/2014-99 z 27. októbra 2015 podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu žalobcu zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Daňový úrad Trnava ako správca dane rozhodnutím č. 9211401/5/540942/2014 z 10. februára 2014 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil rozdiel v sume 9 513,84 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2009. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie DPH uvedenej vo faktúrach č: 2009164 zo dňa 25.03.2009, 2009146 zo dňa 18.03.2009, 2009151 zo dňa 18.03.2009, 2009131 zo dňa 10.03.2009, 2009134 zo dňa 11.03.2009, 2009118 zo dňa 04.03.2009 a 2009116 zo dňa 04.03.2009 všetky od dodávateľa LAKY, s.r.o., keď predmetom fakturácie bolo dodanie tovaru - mäsa „bravčové polky s hlavou, kurča celé chladené, kuracie prsia B.K“ s tým, že celková výška základu dane predstavovala sumu 9 271,97 € a výška uplatnenej DPH sumu 1 761,67 €. Žalobcovi okrem vyššie uvedených faktúr správca dane neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č: 2009/0303 zo dňa 03.03.2009, 2009/0503 zo dňa 05.03.2009, 2009/1003 zo dňa 10.03.2009, 2009/1703 zo dňa 17.03.2009, 2009/1203 zo dňa 12.03.2009, 2009/2403 zo dňa 24.03.2009 a 2009/2603 zo dňa 26.03.2009, všetky

od dodávateľa REAL KOMPLEX s.r.o., keď predmetom fakturácie malo byť dodanie mäsa „bravčové polky“, z ktorých celková výška základu dane predstavovala sumu 40 800,87 €, a výška uplatnenej DPH sumu 7 752,17 €.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/347772/2014/4779 z 30. júla 2014 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. uvedené rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane od začatia daňovej kontroly postupoval v súčinnosti so žalobcom, oznámil mu dôvod a predmet daňovej kontroly, vyzval ho na predloženie dokladov a na dodatočné vyjadrenie sa k nim, žalobcu vypočul, oboznámil ho s výsledkami daňovej kontroly a umožnil mu vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré právo žalobca nevyužil, keď vyjadrenie nepodal spôsobom určeným zákonom. Žalobca je daňovým subjektom, ktorý je platiteľom DPH a preto sa naňho vzťahuje § 14 ods. 1 písm. a/ a c/ v spojení s § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a nebolo možné v jeho prípade aplikovať § 13 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z., vzťahujúci sa na daňové subjekty, ktoré nie sú platiteľmi DPH. Správca dane nemohol postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z., keď podanie žalobcu nebolo podané zákonom stanoveným spôsobom a v tom čase účinnom zákone č. 563/2009 Z.z. takáto povinnosť správcovi dane uložená nebola. Žalobca je osobou vykonávajúcou podnikateľskú činnosť s viac ako 20 ročnou praxou, čo už samo o sebe by malo zakladať vyššiu mieru jeho právneho vedomia a praktickej zručnosti. Ak by zákonodarca vyčlenil z § 14 zákona č. 563/2009 Z.z. určité kategórie osôb, na ktoré by sa predmetné zákonné ustanovenie nevzťahovalo, práve to by nieslo znaky diskriminácie voči tým, ktorým by povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami zostala. Ide o zákonné ustanovenie, ktoré platí pre všetky do danej kategórie zaradené subjekty, čím je zaručená zásada podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. K nálezu I. ÚS 238/06-39 z 16.12.2008 krajský súd uviedol, že ho na daný prípad nemožno aplikovať, keď v čase jeho vydania zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami. K námietke žalobcu o nedodržaní dvojstupňového konania krajský súd uviedol, že vyrubovacie konanie začalo nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou na vyjadrenie, ktoré nebolo zo strany žalobcu správcovi dane doručené zákonom stanoveným spôsobom a tak skončilo dňom vydania rozhodnutia správcom dane.

5. K námietke žalobcu o zaujatosti plk. Ing. B. L., generálneho riaditeľa daňovej a colnej sekcie žalovaného, pre jeho výroky publikované v denníku Plus JEDEN DEŇ krajský súd uviedol, že za pomer k veci nemožno považovať stanovisko vedúceho pracovníka správneho orgánu, ktorý z doposiaľ vykonaných dôkazov dôvodil, že došlo k okolnosti majúcej znaky porušenia predpisov na úseku DPH. Vyjadrenia sa pohybujú v abstraktnej, neosobnej a pravdepodobnej rovine, žalobcu nekonkretizujú a nemajú emotívne zafarbenie. Nevyplyva z nich, že by plk. Ing. B. L. mal akýkoľvek záujem na výsledku konania. Pokiaľ osoba majúca vedúce postavenie vo svojom mediálnom komentári informuje o prvostupňovom konaní, nemôže to bez ďalšieho znamenať, že sa stáva zároveň nespôsobilou meritórneho rozhodnutia o podanom odvolaní.

6. K žalobcom namietanej dĺžke trvania daňovej kontroly krajský súd uviedol, že táto bola začatá dňa 23.05.2012, rozhodnutiami z 12.04.2013 a 20.08.2013 bola prerušená, pričom dňa 05.11.2013 pominuli dôvody jej prerušenia a ukončená bola dňa 09.12.2013, teda v zákonnej lehote jeden rok. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, že správca dane dňa 19.04.2013, po prerušení daňovej kontroly, zapríčinil pokračovanie v jej výkone, nakoľko zákon č. 563/2009 Z.z. v § 61 ods. 4 stanovuje, že pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania, pričom v tomto prípade bolo oznámenie o pokračovaní vo výkone daňovej kontroly doručené žalobcovi dňa 20.08.2013. Predvolanie pred správcu dane dňa 19.04.2013 podľa krajského súdu aj tak zapríčinil sám žalobca, keď vo výpovedi pred dvoma odlišnými orgánmi odpovedal na rovnakú otázku rozdielne.

7. K námietke žalobcu, že žalovaný predložil súdu nekompletný spis krajský súd uviedol, že pokiaľ v ňom chýbajú úradné záznamy o telefonických hovoroch a zápisnice o nahliadnutí do spisu, nejde o také porušenie práva žalobcu, ktoré by mohlo mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

8. K námietkam, ktoré uplatnil žalobca v spojení s tvrdením o nedostatočne zistenom skutkovom stave a jeho nesprávnom právnom posúdení súvisiacom s preverovaním uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou LAKY, s.r.o. krajský súd poukázal na zásadu objektívnej pravdy ovládajúcu daňové konanie, Uviedol, že táto zásada nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu ku skutočnostiam uvádzaným v daňovom priznaní a ktoré sú predmetom správcom dane preverovaných skutočností, vzhľadom k tomu, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane a jeho úvahe aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplniť a na daňovom subjekte je preukázanie hodnovernosti tvrdení a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania.

9. Z administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností vykonal rozsiahle dokazovanie a záver, ku ktorému správca dane zo zistených skutkových okolností dospel a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z.z.

10. Podľa názoru krajského súdu, z vykonaného dokazovania je zjavné, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Príslušný tovar na vyššie označených faktúrach mal nadobudnúť žalobca od dodávateľa - spoločnosti LAKY, s.r.o., ktorá však reálne neuskutočnila žiadne dodanie tovaru na základe predmetných faktúr. Uvedené vyplýva tak z výpovede samotného žalobcu uskutočnenej dňa 11.09.2012, ktorý uviedol cit.: „Celé to prebiehalo tak, že prišiel český kamión s českým vodičom a niekedy aj závozníkom ich mená nepoznám, tovar vyložili a po prevážení ho moji zamestnanci prevzali.“; rovnako uvedené tvrdenie žalobcu potvrdil a doplnil a P. D., ktorý vo výpovedi uskutočnenej dňa 01.02.2013 na otázku správcu dane, akými dopravnými prostriedkami bol tovar prepravovaný a uviedol ich evidenčné čísla, resp. mená dodávateľov uviedol, že cit.: „Jednalo sa o nákladné autá s chladiarenskou nadstavbou, vozidla mali české e. č. nepamätám si ich. Dodávateľmi boli firma Makovec z Prostějova a firma Těšínské jatky s.r.o. z Českého Těšína.“

11. Krajský súd mal s poukazom na uvedené za to, že ak žalobcovi dovážali tovar priamo české spoločnosti z Českej republiky, potom je spochybnené postavenie spoločnosti LAKY, s.r.o., ktorá tvorila medzičlánok medzi týmito dodávkami. Dodávky tovaru z Českej republiky boli uskutočňované priamo do prevádzky žalobcu, ale „fakturačne“ prechádzal predmetný tovar cez tuzemskú spoločnosť LAKY, s.r.o., ktorá vystupovala vo vzťahu k žalobcovi v pozícii dodávateľa. Už táto skutočnosť mala byť dôvodom pre vznik určitých pochybností na strane žalobcu, ako podnikateľského subjektu s dlhoročnou praxou. Krajský súd považoval za správny záver žalovaného, že spoločnosť LAKY, s.r.o. vystupovala v danej obchodnej transakcii ako „formálny dodávateľ“ a v priebehu konania pritom nebolo nijakým spôsobom kontrolovaným daňovým subjektom preukázané, že mu tovar skutočne dodala spoločnosť LAKY, s.r.o., tak, ako deklarujú faktúry a zároveň, že táto spoločnosť bola priamym účastníkom obchodu, ktorá predmetný tovar prebrala a následne dodala ďalšiemu subjektu (žalobcovi) a nebola iba umelo vytvoreným článkom.

12. V tejto súvislosti krajský súd upozornil na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a/ v spojení s ustanovením § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. z ktorých vyplýva, že pri dodaní tovaru daňová povinnosť vzniká dňom, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Slovné spojenie „ako vlastníkom“ znamená, že pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru nie je dôležité nadobudnutie právneho vlastníctva k tovaru kupujúcim, ale vyžaduje sa, aby pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru došlo k prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru a aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom a tak bolo jednoznačne zjavné, na koho prechádza právo nakladať s tovarom a komu je tovar dodaný. V konaní bolo preukázané, že predmetný tovar dodali žalobcovi české spoločnosti, a v takom prípade žalobcovi nevzniklo právo odpočítania dane z pridanej hodnoty uplatnenej voči nemu iným platiteľom - tuzemskou spoločnosťou LAKY, s.r.o., pretože táto vo faktúre deklarovaný tovar skutočne nedodala. Krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil so záverom správcu

dane, ako aj žalovaného, podľa ktorého v danom prípade zdaniteľné plnenie označenej spoločnosti nenieslo v sebe ekonomický charakter obchodných transakcií, je len umelým článkom bez skutkového základu a žalobcovi teda nevznikla daňová povinnosť podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

13. Žalobca ďalej poukázal aj na to, že po oboznámení sa s protokolom a dôvodmi, pre ktoré správca dane nepriznal právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa LAKY, s.r.o. kontaktoval p. Kižnanského a spolu s ním sa dňa 14.02.2014 dostavil ku správcovi dane, pričom tento svedok mal k dispozícii doklady spoločnosti LAKY, s.r.o. preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi. Pracovníci správcu dane však odmietli ich prevzatie s uvedením, že kontrolóri nie sú na pracovisku a doklady už nie sú relevantné a o tejto skutočnosti odmietli spísať so žalobcom zápisnicu. Pri vyhodnotení uvedeného krajský súd poukázal na ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku z ktorého vyplýva, že zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy, pričom zákon jasne obsahuje aj poučenie o tom, že zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

14. K uskutočneným zdaniteľným obchodom medzi žalobcom a spoločnosťou REAL KOMPLEX s.r.o. krajský súd poukázal na to, že žalobca najskôr uviedol, že nemal vôbec vedomosť o pôvode tovaru, vid'. Zápisnica o ústnom pojednávaní z 11.09.2012, pričom neskôr vo výpovedi pred orgánom činným v trestnom konaní dňa 25.02.2013 uviedol, že tovar bol dodávaný z Českej republiky - Moravský Krumlov. Na základe dožiadania vykonaného Daňovým úradom Nitra bolo zistené, že menovaná spoločnosť podala posledné daňové priznanie v mesiaci október 2008. Z výsluchu jej konateľa Z. I., zaznamenaného v Zápisnici o ústnom pojednávaní z 23.05.2012, bolo preukázané, že bol v roku 2008 evidovaný ako bezdomovec, nikdy v mene spoločnosti nekonal, nemal vôbec vedomosť o tom, akou podnikateľskou činnosťou sa spoločnosť zaoberá, nemal žiadnu vedomosť o obchodoch s mäsom, o účtovníctve, nevystavoval a nepodpisoval za spoločnosť žiadne účtovné ani iné doklady, nedisponuje žiadnymi dokladmi týkajúcimi sa spoločnosti a taktiež nemal vedomosť o osobe žalobcu. Z výpovede E. K., spoločníka spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o. vykonanej pred orgánom činným v trestnom konaní dňa 30.05.2013 vyplynulo, že o uvedenej spoločnosti nemal žiadnu vedomosť, so spoločnosťou nevyvíjal žiadnu podnikateľskú činnosť, nikdy nepodpisoval žiadne doklady a nemal vedomosť o tom, či t.č. je vôbec spoločníkom, alebo konateľom.

15. Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní z 19.04.2013 mal krajský súd za preukázané, že žalobca si v čase realizácie zdaniteľných obchodov vôbec nepreveroval s kým vlastne obchoduje, kto je konateľom spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o. a s osobami Z. I. a E. K. nikdy ako zástupcami spoločnosti nejednal a tak tvrdenie žalobcu, podľa ktorého spoločnosť REAL KOMPLEX s.r.o. bola dodávateľom predmetného tovaru pre žalobcu, nepovažoval za preukázané a potvrdené a aj v tomto prípade, podobne ako v prípade vyššie spomenutej spoločnosti LAKY s.r.o. bola spochybnená reálnosť deklarovaných obchodných prípadov. Skutočnosť, že bol tovar dodaný je nesporná, avšak žiadnym dôkazom nachádzajúcim sa v spisovom materiáli nebolo preukázané, že by tento tovar pre žalobcu dodala spoločnosť REAL KOMPLEX s.r.o. tak ako to vyplývalo z daňových dokladov, ktoré boli predložené daňovému úradu za účelom odpočítania dane.

16. Nepreukázanie tvrdených skutočností je podľa názoru krajského súdu neunesením dôkazného bremena v priebehu daňového konania zo strany daňového subjektu, ktoré je na platiteľovi, pretože jeho povinnosťou je, ak si uplatní právo na odpočítanie dane z tovaru alebo služby správcovi dane preukázať a predložiť dôkazy, deklarájúce skutočne dodávky tovaru tými subjektmi, ktoré sú na faktúrach

prípadne dodacích listoch uvedených, a v takom prípade má túto povinnosť žalobca, ktorý môže svojimi dôkazmi tak vyvrátiť pochybnosti, ktoré zo strany daňových úradov boli zistené.

17. K rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) C-272/13 (Equoland Soc. coop. arl), C-284/11 (EMS-Bälgarija Transport OOD) C-25/07 (Alicja Sosnowska) krajský súd uviedol, že ich v prejednávanej veci nemožno aplikovať, keďže ide o skutkovo odlišné prípady. Ani rozsudky SD EÚ C-80/11 a C-142/11 (Mahagében Kft a Péter Dávid), C-324/11 (Gábor Tóth) a C-18/13 (Maks Pen) nie sú podľa krajského súdu spôsobilé spochybniť správnosť postupu a rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko zo strany správcu dane bolo preukázané, že žalobca nesplnil podmienky na vznik nároku na odpočítanie DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z., keď nebolo preukázané, že by v jednotlivých faktúrach deklarovaní dodávateľa príslušný tovar žalobcovi reálne dodali.

18. Podľa krajského súdu správca dane preukázal, že žalobca vedel o tom, že dodávky tovaru v oboch prípadoch plynú od dodávateľov z Českej republiky, čo žalobca ani nepopieral. To malo u neho vyvolať dôvodné pochybnosti a zvýšenú mieru opatrnosti, aby jeho konanie nebolo možné vyhodnotiť ako zneužívanie práva na odpočet DPH. Z nadobudnutých poznatkov mohol žalobca vedieť, že takouto formou uskutočňované plnenie (vstupom ďalšieho článku do obchodného reťazca, ktorý vytvorili LAKY, s.r.o. a REAL KOMPLEX, s.r.o.) vykazuje znaky podvodného konania.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Poukázal na to, že v jeho prípade sa neuskutočnilo riadne prvostupňové správne konanie. Podľa žalobcu krajský súd síce konštatuje, že v jeho prípade nebolo možné aplikovať § 13 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z., avšak bez riadneho odôvodnenia, prečo je tento postup relevantný len pre subjekty, ktoré nie sú platiteľmi DPH, keď zákon č. 563/2009 Z.z. jeho aplikáciu v prípade platiteľov DPH výslovne nevylúčil. Záver krajského súdu, že správca dane nemohol postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že žalobca nepodal vyjadrenie k protokolu zákonom stanoveným spôsobom je podľa žalobcu ústavne nekonformný. Zákon č. 563/2009 Z.z. v § 14 uložil žalobcovi povinnosť doručovať podania elektronicky, avšak s porušením tejto povinnosti nespojil právny následok, že podanie doručené inak sa považuje za nedoručené. Nedodržanie elektronickej formy podania bolo preto možné považovať maximálne za odstrániteľný nedostatok podania pre nedodržanie formy a bolo potrebné postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. Zákon č. 563/2009 Z.z. navyše iba v § 13 ods. 6 vymedzuje, kedy sa podanie daňového subjektu považuje za nedoručené, čo nie je prípad žalobcu. Kedy sa podanie považuje za nepodané upravuje § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z., čo taktiež nie je žalobcov prípad. Postup daňových orgánov, rozširujúci uvedený výpočet by bol v rozpore s čl. 2 ods. 2 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

20. Odôvodnenie krajského súdu o nemožnosti prihladiť na nález I. ÚS 238/06-39 z 16.12.2008 z dôvodu, že v danom čase účinný zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami považuje žalobca za arbitrárne. V uvedenom náleze sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadroval k ústavným dôsledkom postupu správcu dane v prípade, ak neprebehlo riadne prvostupňové správne konanie. Nález je pre prejednanú vec relevantný, keďže vo vyrubovacom konaní sa v dôsledku nesprávneho postupu správcu dane, keď neprihladol na vyjadrenie žalobcu k protokolu a na námietky v ňom uvedené, neuskutočnilo ústne pojednávanie tak, ako to vyžaduje § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a prvostupňové konanie spočívalo len v jednom úkone správcu dane, a to vo vydaní rozhodnutia.

21. Žalobca už v žalobe uviedol, že je počítačovo úplne negramotný a zo zdravotných dôvodov sa ani nie je schopný prácu s počítačom naučiť. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok britského súdu, ktorý práve argument o počítačovej negramotnosti starších osôb považoval za kľúčový pri odôvodnení rozporu zákonného príkazu doručovania podaní platiteľmi DPH výlučne elektronicky s Európskym dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Žalobcovi nie je zrejme ako jeho 20 ročná prax živnostníka - mäsiara a jeho zručnosti a opatrnosť, ktoré možno podľa neho skúmať len vzhľadom k výkonu jeho povolania, má súvisieť s tým, že je osobou staršou so zdravotnými problémami, ktorá je počítačovo negramotná, nevlastní počítač a nie je schopná sa naučiť ovládať jeho funkcie. Riadny výkon

živnosti mäsiara si predsa nevyžaduje ovládať prácu s počítačom. Záver, že diskriminujúce by bolo len ak by sa § 14 zákona č. 563/2009 Z.z. na niektoré osoby nevzťahoval krajský súd nedostatočne odôvodnil, keď žalobca nenamietal porušenie zákazu diskriminácie ako také, ale v spojení s právom na spravodlivý proces, právom vlastniť majetok a právom na súkromie. S uvedeným sa krajský súd nevysporiadal.

22. Krajský súd podľa žalobcu nesprávne posúdil jeho námietku o zaujatosti plk. Ing. B. L., keď tento poskytol médiám namietané vyjadrenia v čase neukončenej daňovej kontroly, ktoré vyjadrenia vytvárali náznak o jeho presvedčení, že zo strany osôb, u ktorých sa vykonáva daňová kontrola došlo k spáchaniu daňového podvodu, čo mohlo vážnym spôsobom ovplyvniť postup správcu dane pri výkone daňovej kontroly u žalobcu, ako aj vo vyrubovacom konaní.

23. Čo sa týka odôvodnenia rozsudku krajského súdu ohľadne žalobcom namietanej dĺžky daňovej kontroly, nie je zrejmé, na základe akých dôkazov krajský súd vyhodnotil účel pojednávania z 19.4.2013, keď zápisnice z nich sa v administratívnom spise nenachádzajú. Z § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. navyše vyplýva, že k pokračovaniu v konaní dochádza prvým faktickým úkonom správcu dane, ktorý po prerušení konania vykoná, pričom odpadnutie prekážky správcu dane len oznamuje daňovému subjektu, avšak deň tohto oznámenia je pre plynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly irelevantný. Žalobca namietal aj to, že neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly dňa 12.4.2013, t.j. že by správca dane nemohol pokračovať v kontrole aj bez požadovaných informácií, keď správca dane z odpovede českej daňovej správy získal len informáciu, že požadovaný výsluch osoby nemôže uskutočniť a následne nevykonal žiadne ďalšie úkony, ktoré by potrebu tohto výsluchu preukázali. V protokole z daňovej kontroly absentuje akákoľvek zmienka o tom, prečo správca dane ďalej nepovažoval za potrebné výsluch dotknutej osoby vykonať. Tým došlo podľa žalobcu zo strany správcu dane k zneužitiu právomoci podľa § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a rozhodnutie o prerušení konania bolo vydané za účelom dosiahnuť neplynutie lehoty na vykonanie kontroly. S uvedenou námietkou žalobcu sa krajský súd nevysporiadal.

24. Žalobca v konaní namietal aj to, že mu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebol sprístupnený kompletný žurnalizovaný administratívny spis vrátane chronologického súpisu dokladov, ktoré obsahuje. Poukázal na to, že ani krajskému súdu nebol zo strany žalovaného predložený kompletný žurnalizovaný administratívny spis tak, ako to vyžaduje § 250d ods. 1 O.s.p. Na ústnom pojednávaní pred krajským súdom žalobca nenamietal len absenciu zápisnice z nahliadnutia do spisu z 18.09.2014, ale aj to, že je z nej zrejmé, že súdu bola predložená len časť administratívneho spisu podľa úvahy žalovaného. Súčasťou administratívneho spisu nie sú ani zápisnice o ústnych pojednávaniach z 19.04.2013, ktoré krajský súd hodnotil. Žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžp/1/2010, podľa ktorého je súčasťou práva na spravodlivé konanie právo účastníka byť informovaný a povinnosť správneho orgánu poskytnúť mu kompletný a časovo úplný spis, ktorý musí obsahovať chronologicky a číselne usporiadaný zoznam nadväzujúci na zažurnalizované súčasti spisu, na základe ktorého si môže účastník preveriť jeho úplnosť. Krajský súd skonštatoval, že ak v spise nie sú úradné záznamy o telefonických rozhovoroch, nemôže to mať za následok nezákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia, avšak práve týmito úradnými záznamami ospravedľňuje správca dane zákonnosť výsluchu kľúčového svedka Ing. D.. Predloženie iba listín relevantných podľa názoru žalovaného pre konanie pred krajským súdom a rozhodnutie vo veci a akceptácia takéhoto postupu zo strany krajského súdu spochybňuje podľa žalobcu možnosť krajského súdu relevantne posúdiť žalobné dôvody uvádzané žalobcom.

25. Žalobca zotrval na svojej námietke, že nepriznanie práva na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od jeho dodávateľa LAKY, s.r.o. vychádzalo z nedostatočne zisteného skutkového stavu, nevyhodnotenia všetkých relevantných dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, vrátane posúdenia zákonnosti ich získania, a došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Namietal záver krajského súdu, že žalobcom predložené doklady nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle ustanovení zákona o DPH, čo podľa jeho názoru vyplýva aj zo samotnej výpovede žalobcu uskutočnenej dňa 11.09.2012. Ďalej zdôraznil, že hoci sám krajský súd opiera svoje rozhodnutie

o výpoveď p. D., konateľa spoločnosti LAKY, s.r.o., vôbec sa nevysporiadal s námietkou žalobcu týkajúcou sa zákonnosti výsluchu tohto svedka, kde žalobca namietal, že nebol zákonným spôsobom predvolaný na výsluch tohto svedka a bolo mu tým odopreté právo klásť tomuto svedkovi otázky. Rozhodnutie daňových orgánov a aj krajského súdu sa teda opiera ako o jeden z kľúčových dôkazov o dôkaz nezákonný, čo spochybňuje zákonnosť rozsudku krajského súdu, ako aj zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Taktiež poznamenal, že krajský súd účelovo vytrhol z kontextu výpovede Ing. D. len jedinú vetu. Ďalej uviedol, že tovar bol prepravený priamo českými dopravnými prostriedkami od dodávateľa spoločnosti LAKY, s.r.o., priamo k žalobcovi, čo nemožno považovať za dôkaz, tak ako to konštatujú daňové orgány a tiež krajský súd, svedčiaci o tom, že spoločnosť LAKY, s.r.o. nebola skutočným dodávateľom žalobcu. Žalobca poukázal na rozhodnutia SD EÚ (C-430/09 Euro Tyre, C-245/04 EMAG, C-277/14 PPUH), z ktorých podľa neho vyplýva, že SD EÚ považuje dodávky, v rámci ktorých dochádza k premiestneniu tovaru od dodávateľovho subdodávateľa priamo k jeho odberateľovi za transakcie bežné v obchodnom styku a takáto preprava priamo od subdodávateľa k odberateľovi dodávateľa nie je SD EÚ vôbec spochybňovaná ako umelá transakcia bez ekonomického opodstatnenia. Aj v žalobcovom prípade sa jeho dodávateľ LAKY, s.r.o. mohol obmedziť na to, že svojmu českému dodávateľovi dal pokyn prepraviť tovar priamo svojmu odberateľovi, žalobcovi.

26. Krajský súd odmietol aplikáciu rozsudkov SD EÚ (C-80/11 a C-142/11, C-324/11 a C-18/13), na ktoré sa žalobca odvolával s odôvodnením, že tieto nie sú spôsobilé spochybniť zákonnosť rozhodnutia žalovaného, nakoľko žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z., keď v daňovom konaní nepreukázal, že v jednotlivých faktúrach deklarovaní dodávateľa mu príslušný tovar dodali. Žalobca poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky zákonom stanovené listiny a uskutočnenie dodávky tovaru medzi ním a LAKY, s.r.o. vrátane úhrady za dodaný tovar, potvrdil aj konateľ tejto spoločnosti, čím žalobca vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Z citovanej judikatúry SD EÚ je podľa žalobcu zrejmé, že každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe, charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami a nepreukázanie určitých skutočností zo strany dodávateľa daňového subjektu môže byť dôvodom na odopretie práva na odpočítanie DPH len ak daňové orgány preukážu na základe objektívnych dôkazov, že došlo k spáchaniu daňového podvodu a že daňový subjekt o ňom vedel alebo mohol vedieť. Objektívnym dôkazom podľa žalobcu nie sú skutočnosti, na ktorých založili svoje rozhodnutie žalovaný a krajský súd, a to, že sídlo spoločnosti LAKY, s.r.o. v čase, kedy už so žalobcom ani neobchodovala, vyhodnotil správca dane ako fiktívne, ani to, že tento subjekt, v čase daňovej kontroly u žalobcu už bol nefunkčný a nepredložil dôkazy o tom, že disponuje formálnym alebo materiálnym vybavením.

27. V súvislosti s nepriznaním práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom REAL KOMPLEX, s.r.o., žalobca zdôraznil, že vzhľadom na ním uvedenú judikatúru SD EÚ, ktorej relevantnosť použitia v žalobe riadne odôvodnil, zistený skutkový stav nebol dostatočný na prijatie záveru, že dodávateľ REAL KOMPLEX, s.r.o. nedodal žalobcovi tovar deklarovaný na sporných faktúrach a žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania, že splnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z., resp. že došlo k zneužitiu práva z jeho strany alebo k daňovému podvodu zo strany jeho dodávateľa, o ktorom vedel alebo mal vedieť, a preto je v tejto časti rozhodnutie žalovaného nezákonné a pre nedostatok dôvodov nepreskúmateľné. Taktiež uviedol, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, ak svoje rozhodnutie založil na odôvodnení, že možno prisvedčiť žalovanému a umelom charaktere transakcie medzi žalobcom a dodávateľom REAL KOMPLEX, s.r.o, pretože nedošlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom z tohto dodávateľa na žalobcu, keďže tovar žalobcovi dodali českí dodávatelia, čo krajský súd považoval za preukázané vzhľadom na prepravu tovaru od týchto českých dodávateľov k žalobcovi a vzhľadom k tomu, že uskutočnenie tejto prepravy takýmto spôsobom potvrdil aj žalobca.

28. Krajský súd sa podľa žalobcu vôbec nevysporiadal s jeho námietkou, že rozhodnutie daňových orgánov sa opiera o skutočnosť, že žalobcovi bolo vznesené obvinenie, a teda rozhodnutie daňových orgánov vychádza z prezumpcie viny žalobcu v proti nemu vedenej trestnej veci, čím daňové orgány konali v priamom rozpore s § 22 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého si nemôžu ako o predbežnej otázke vytvoriť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin, čím zároveň porušili aj čl.

50 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

29. Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

31. Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O. s. p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

32. Podľa § 492 ods. 2 S. s. p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

33. Predmetom odvolacieho konania bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietnutá. Preto primárne v medziach odvolania Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal dôvodnosť odvolacích námietok žalobcu a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je založený na nedostatočnom zistení skutkového stavu veci potrebnom pre posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

34. V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb, alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p. <.).

35. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten o koho práva v konaní ide. V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postup, sa postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p. <.).

36. Podľa § 250d ods. 1 O.s.p. žalovaný je povinný v súdom určenej lehote predložiť súdu svoje spisy spolu so spismi orgánu prvého stupňa.

37. Podľa § 250j ods. 1 O.s.p., ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len „v medziach žaloby“) dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamietla.

38. V zmysle citovaného ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. príslušný súd rozhodne vo veci samej tak, že žalobu zamietne, ak zistí, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Záver o súlade postupu a rozhodnutia správneho orgánu so zákonom sa týka rozsahu a dôvodov, pre ktoré bola žaloba podaná.

39. Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť správne súdu kompletný,

žurnalizovaný administratívny spis spolu s kompletným, žurnalizovaným administratívnym spisom správneho orgánu prvého stupňa, na základe ktorých môže správny súd posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/10/2010 z 15. februára 2011, uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžr/25/2014 z 1. apríla 2015, uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sži/44/2014 z 19. januára 2016).

40. Žalobca v podanej žalobe, ako aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietal dĺžku trvania daňovej kontroly a nespĺnenie zákonných podmienok na prerušenie daňového konania rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013. Odvolací súd zistil, že v tomto prípade je potrebné preskúmať dĺžku trvania daňovej kontroly a podmienky jej prerušenia, keď z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola začala u žalobcu dňa 23. mája 2012 a skončila dňa 9. decembra 2013, teda po viac ako jednom roku od jej začatia (§ 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.).

41. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že podľa ustálenej judikatúry lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane, vykonávajúceho daňovú kontrolu, záväzným limitom, determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/107/2009 z 8. októbra 2009, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf 37/2010 z 30. marca 2011, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010).

42. Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

43. Podľa § 61 ods. 3 veta prvá a druhá zákona č. 563/2009 Z.z. konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia.

44. Podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

45. Podľa § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

46. Z administratívneho spisu, predloženého žalovaným krajskému súdu vyplýva, že správca dane pod č. 9211401/5/1488990/2013 dňa 12. apríla 2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly u žalobcu podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia s tým, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa doručenia tohto rozhodnutia žalobcovi do dňa, kedy bude správcovi dane doručená konečná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/1394948/2013/Sme o vypočutie svedka A. B., konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o., Kozia 17, Bratislava. Uvedenú žiadosť správca dane adresoval českej finančnej správe, nakoľko menovaný svedok sa v tom čase dlhodobo zdržiaval na území Českej republiky. Správca dane listom č. 9211401/5/3838994/2013 z 19. augusta 2013 podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. oznámil žalobcovi, že dňa 16. augusta 2013 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci vypočutia svedka A. B., konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o.

47. Odvolací súd zistil, že v administratívnom spise sa nenachádza doklad (doručenka) o tom, kedy bolo rozhodnutie správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013 o prerušení daňovej kontroly doručené žalobcovi, z ktorého dôvodu nebolo možné zistiť, kedy reálne došlo k prerušeniu daňovej

kontroly u žalobcu na základe tohto rozhodnutia (§ 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.). V administratívnom spise sa tiež nenachádza žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/1394948/2013/Sme a ani odpoveď na túto žiadosť, a preto nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená (§ 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.).

48. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane pod č. 9211401/5/3860745/2013 dňa 20. augusta 2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly u žalobcu podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. s tým, že daňová kontrola sa prerušuje od 21. augusta 2013 do dňa doručenia odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia vyplýva, že správca dane žiadosťou č. 9211401/5/2837376/2012/Mod požiadal českú finančnú správu o doplnenie informácií o spoločnosti MAKOVEC a.s., Nám. T. G. Masaryka 201/23, Prostějov a žiadosťou č. 9211401/5/3826913/2013/Mod požiadal bulharskú finančnú správu o výsluch osoby Z. I. J., bytom S., konateľky LK IMPOEXPO, s.r.o. Uvedené rozhodnutie správcu dane bolo žalobcovi doručené dňa 21. augusta 2013. Správca dane listom č. 9211401/5/4949345/2013 z 5. novembra 2013 podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. oznámil žalobcovi, že dňa 5. novembra 2013 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola u žalobcu prerušená rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/3860745/2013 z 20. augusta 2013.

49. V administratívnom spise sa však nenachádzajú žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/2837376/2012/Mod a č. 9211401/5/3826913/2013/Mod a ani odpovede na tieto žiadosti, a preto nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/3860745/2013 dňa 20. augusta 2013 prerušená (§ 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.).

50. Odvolací súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu ďalej zistil, že tento sa nezaoberal námietkou žalobcu o zneužití inštitútu prerušenia daňovej kontroly správcom dane, keď podľa žalobcu neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé a neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly, preto je potrebné posudzovať účelnosť postupu správcu dane pri vyžiadaní informácií zo zahraničia a prerušenia daňovej kontroly.

51. Odvolací súd považuje za nezrozumiteľné odôvodnenie krajského súdu ohľadne neopodstatnenosti námietky žalobcu, že správca dane tým, že dňa 19.04.2013, teda po prerušení daňovej kontroly, uskutočnil tri ústne pojednávania, zapríčinil pokračovanie vo výkone daňovej kontroly. Z § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že správca dane pokračuje vo výkone daňovej kontroly, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo a nie odo dňa doručenia oznámenia o pokračovaní v daňovej kontrole účastníkovi konania. Navyše odvolaciemu súdu nie je zrejmé, na základe čoho hodnotil krajský súd účel pojednávania z 19.04.2013, keď zápisnice z týchto pojednávania v administratívnom spise absentujú.

52. Odvolaciemu súdu na základe uvedeného nie je zrejmé, na základe akých skutočností dospel krajský súd k záveru, že daňová kontrola bola správcom dane v tomto prípade vykonaná v zákonom stanovenej lehote jeden rok, keďže uvedené vzhľadom na neúplnosť administratívneho spisu nebolo možné posúdiť.

53. Žalobca už v žalobe namietal, že v jeho prípade sa neuskutočnilo riadne prvostupňové konanie, pretože správca dane listom č. 9211401/5/214830/2014/Sme z 20. januára 2014 oznámil žalobcovi, že považuje za bezpredmetné jeho písomné vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly č. 9211401/5/5397928/2013 z 4. decembra 2013, nakoľko v zmysle § 14 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.

má daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH resp. jeho zástupca povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom správca dane z uvedeného dôvodu nepostupoval podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a vyrubovacie konanie spočívalo len vo vydaní rozhodnutia č. 9211401/5/540942/2014 z 10. februára 2014.

54. Odvolací súd v súvislosti s touto námietkou žalobcu zistil, že krajský súd posudzoval zákonnosť žalobcom namietaného postupu správcu dane bez toho, aby oznámenie správcu dane č. 9211401/5/214830/2014/Sme z 20. januára 2014 vzhladol, keďže toto sa taktiež v administratívnom spise nenachádza. V administratívnom spise sa nenachádza ani vyjadrenie žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Bez uvedeného nie je možné posúdiť vecnú (skutkovú a právnu) stránku žalobcom namietaného postupu správcu dane.

55. Skutočnosť, že krajskému súdu nebol predložený kompletný administratívny spis žalovaného a správcu dane vyplýva aj zo samotného vyjadrenia žalovaného k žalobe z 8. decembra 2014, kde žalovaný v súvislosti s odôvodnením jeho postupu pri výsluchu svedka P. D. bez prítomnosti žalobcu odkázal na úradný záznam správcu dane č. 9211401/5/184378/2013 z 15. januára 2013, ktorý taktiež v predložennom administratívnom spise absentuje.

56. Z uvedeného vyplýva, že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne neúplnosti spisov žalovaného a správcu dane, keď skonštatoval, že v nich chýbajú len úradné záznamy o telefonických hovoroch a zápisnice o nahliadnutí do spisu. Krajský súd sa nijakým spôsobom nevysporiadal so zápisnicou správcu dane o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/4191933/2014 z 18. septembra 2014, ktorú žalobca na podporu svojich tvrdení o neúplnosti administratívneho spisu krajskému súdu predložil na pojednávaní dňa 27. októbra 2015.

57. Krajský súd teda rozhodol bez toho, aby mal k dispozícii a oboznámil sa so všetkými podkladmi, na základe ktorých bolo vydané žalobou napadnuté a súdom preskúmané rozhodnutie v tejto veci a na základe ktorých by bolo možné posúdiť zákonnosť postupu daňových orgánov v tejto veci. Bez úplnej spisovej dokumentácie nie je možné posúdiť vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu) a preto sa odvolací súd v tomto štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

58. Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. <. rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/75/2014-99 z 27. októbra 2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p. <.).

59. Odvolací súd k uvedenému dodáva, že primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa.

60. V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd aj o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

61. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu n i e j e prípustný opravný prostriedok.