

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/36/2017  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4017200234  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 05. 2018  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2018:4017200234.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Dany Kálnayovej a JUDr. Evy Šiškovéj, v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Kanásom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 03.03.2017 proti rozhodnutiu žalovaného č. 104477300/2016 zo dňa 13.12.2016, takto

### rozhodol:

Súd **z r u š u j e** rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104477300/2016 zo dňa 13.12.2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103460363/2016 zo dňa 07.07.2016 a **v e c v r a c i a** Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

Súd priznáva žalobcovi právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z predloženého administratívneho spisu týkajúceho sa žalobcu, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, súd zistil, že správca dane začal dňa 02.03.2011 daňovú kontrolu u žalobcu (na základe oznámenia zo dňa 07.02.2011 o výkone daňovej kontrole doručenom žalobcovi dňa 23.02.2011) a jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Dňa 03.03.2011 bola písaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, z ktorej vyplýva, že v dňoch 02.03.2011 a 03.03.2011 boli ním predložené tam uvedené doklady. Ďalšie účtovné dáta na technickom nosiči dát boli správcom dane prevzaté dňa 23.03.2011 podľa úradného záznamu spísaného v uvedený deň.

2. Rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 (doručenom žalobcovi dňa 05.08.2011) 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, a to až do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe, ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia december 2010 a spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG so sídlom v Rakúsku, ktorá mala byť dodávateľom tovaru (medené katódy) pre žalobcu. Odpoveď rakúskej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 05.03.2013.

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 systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov 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. Žalovaný žiadosti vyhovel, čo oznámil správcovi dane v podaní zo dňa 19.03.2013 (doručenom správcovi dane dňa 02.04.2013). Upovedomenie správcu dane zo dňa 17.04.2013 o predĺžení lehoty a dôvodoch predĺženia bolo doručené žalobcovi dňa 07.05.2013.

4. V oznámení zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

5. Správca dane žiadosťou zo dňa 17.06.2013 požiadal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v Bratislave o preverenie požadovaných skutočností v spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o., ktorá mala byť podľa faktúr odberateľom žalobcu v rokoch 2009 a 2010.

6. Rozhodnutím zo dňa 26.06.2013 (doručeným žalobcovi dňa 26.06.2013) správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí (v počte sedem) zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti a v konaní sa bude pokračovať po uplynutí lehoty, na ktorú bola daňová kontrola prerušená. V spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe, ktorá sa týkala spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá mala byť podľa predložených dokladov (CMR, dodacích listov a faktúr vystavená žalobcom ako dodávateľom pre spoločnosť MARTIN METALS Kft. v mesiacoch september 2009 a júl 2010) odberateľom žalobcu. Správcovi dane bola odpoveď na uvedené medzinárodné dožiadanie viackrát urgovaná dňa, naposledy dňa 15.01.2016. Odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 30.03.2016.

7. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v podaní zo dňa 09.12.2013 oznámil správcovi dane, že spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o. boli dňa 23.02.2010 zadržané doklady (Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti korupcii, Odborom boja proti korupcii Východ) vrátane dokladov, ktoré sa týkali roku 2009. V tejto spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za konkrétne zdaňovacie obdobia (október 2009 nie je medzi kontrolovaným obdobím uvedený) a z dôvodu obsiahlosti spisového materiálu dožiadany správca dane oznámil výsledky zistení za uvedené zdaňovacie obdobie. Z tohto oznámenia vyplýva, že spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. si v zdaňovacom období august, september, november, december 2009 a január a február 2010 uplatnila právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe šiestich faktúr vystavených žalobcom ako dodávateľom. Predmetný tovar (Cu katódy Grade A) mala spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. následne dodať svojmu odberateľovi (CREDIT GROUP HUNGÁRIA Kft.) do Maďarska, pričom sa malo jednáť o oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu a prepravu tovaru mala zabezpečiť spoločnosť P & U Kft. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií bolo zistené, že nie je možné preveriť reálne dodanie tovaru a jeho prepravu odberateľovi do Maďarska, nakoľko deklarovaný odberateľ, t.j. spoločnosť CREDIT GROUP HUNGÁRIA Kft. je nedostupný. Konateľ tejto spoločnosti je srbský občan a výzva adresovaná na jeho srbskú adresu sa vrátila bez odpovede. Tovar, ktorý mal byť dodaný a prepravený z tuzemska na územie iného členského štátu je špecifický tovar a pri preverovaní reálnosti obchodu nebolo možné potvrdiť existenciu preverovaného typu tovaru (či sa jednalo o dodanie tovaru alebo o dodanie kovového odpadu, resp. šrotu). Daňový subjekt - SD - spoločnosť s.r.o. účtoval nákup tovaru od žalobcu na účte 13151 - Cu - šrot aj za preverované zdaňovacie obdobie. Správca dane má pochybnosti o správnosti deklarovaného tovaru, t.j. všetky zistené skutočnosti preukazujú, že predmetom obchodov uvedených na dodávateľských faktúrach bol kovový odpad (Cu - odpad, resp. kovový šrot (Cu - šrot). Predložené faktúry vystavené spoločnosťou žalobcu pre odberateľa t.j. spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o., nie sú dôkazom toho, že platiteľovi, t.j. žalobcovi vznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

8. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. V tento deň t.j. 30.03.2016 bola správcovi dane doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čo mal súd preukázané z administratívneho spisu žalovaného. Predmetná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola doručená správcovi dane na základe jeho opakovaných žiadostí, ktoré sa nachádzajú v tomto administratívnom spise.

9. Výzvou zo dňa 18.04.2016 správca dane žalobcu vyzval, aby sa písomne vyjadril a predložil doklady a dôkazy k výkonu daňovej kontroly na preukázanie dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty pri

deklarovanom obchode s dodávateľom, t.j. spoločnosťou AICu METAL, spol. s r.o. podľa ôsmich faktúr vystavených touto spoločnosťou pre žalobcu ako odberateľa. Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie október 2009 správca dane v tejto výzve uviedol, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. vystavila pre žalobcu ako odberateľa tovaru osem faktúr zo dňa 07.10.2009, 07.10.2009, 14.10.2009, 14.10.2009, 22.10.2009, 22.10.2009, 29.10.2009 a 29.10.2009 (tovar špecifikovaný ako Cu kat. Grade A), na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume spolu 158.397,50 eura a zároveň ho vyzval, aby predložil doklady potrebné na preukázanie deklarovaného predaja tovaru pre odberateľa: SD - spoločnosť s.r.o. na základe odberateľských faktúr v počte osem, a to zo dňa 08.10.2009 dve faktúry, zo dňa 15.10.2009 dve faktúry, zo dňa 22.10.2009 dve faktúry a zo dňa 27.10.2009 a 29.10.2009 (tovar špecifikovaný ako Cu katód Grade A).

Žalobca reagoval vo vyjadrení zo dňa 21.04.2016, pričom k zdaňovaciemu obdobiu október 2009 (rovnako ako k ďalším zdaňovacím obdobiam) uviedol, že tovar mu dodal dodávateľ, t.j. spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., za ktorého konal konateľ T. F.. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, nevie, kde bol tovar naložený a kto bol pri nakládke, vyložený bol na adrese Novozámocká cesta 2, Komárno, pri vykládke bol prítomný konateľ žalobcu a za spoločnosť dodávateľa bol prítomný T. F., pri vykládke bol použitý vysokozdvíhový vozík. Rovnakým spôsobom žalobca opisoval dodávku tovaru v iných zdaňovacích obdobiach roku 2009 a 2010. K dodaniu tovaru spoločnosti SD - spoločnosť s.r.o. uviedol, že prepravu zabezpečoval odberateľ, ktorý aj hradil náklady na prepravu. Tovar bol naložený u žalobcu, na Novozámockej ceste v Komárne, nevie, kde bol tovar vyložený, pri nakládke bol prítomný konateľ žalobcu, vodič a p. P., nevedel, kto bol prítomný pri vykládke.

10. Dňa 31.05.2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Z predmetného protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že správca dane ako dôkaz získaný v súvislosti s iným konaním využil i protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 06.10.2014 spísaný na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa žalobcu. Správca dane k zdaňovaciemu obdobiu október 2009 uviedol, že žalobca si v tomto zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 161.121,07 eura, a to predovšetkým na základe dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa, t.j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. v sume 158.397,50 eura. Poukázal na výsledky kontroly vykonanej v spoločnosti dodávateľa žalobcu a na to, že mu nebolo umožnené preveriť pôvod tovaru, jeho samotnú existenciu ako i realnosť prepravy tovaru uvedeného na faktúrach vystavených spoločnosťou dodávateľa. Poukázal na vyjadrenie žalobcu zo dňa 21.04.2016 a na to, že žalobca nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, teda nepredložil žiadne doklady a dôkazy preukazujúce samotný pôvod tovaru, resp. jeho prepravu. Nebolo teda možné potvrdiť existenciu preverovaného druhu tovaru v deklarovanej kvalite u tuzemského dodávateľa, ktorý bol nekontaktný, z čoho vyplýva že nebolo možné preveriť ani, či sa jednalo o dodanie tovaru alebo dodanie kovového odpadu, resp. kovového šrotu, pretože nebol predložený žiaden certifikát, resp. dokument preukazujúci druh a kvalitu deklarovaného tovaru. Správca dane mal pochybnosti o reálnych dodaniach tovaru zo strany spoločnosti dodávateľa (AICu METAL, spol. s r.o.) žalobcu. Protokol bol prerokovaný so zástupcom žalobcu dňa 29.06.2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

11. Následne, dňa 07.07.2016 vydal správca dane dodatočný platobný výmer v zmysle ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na ust. § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 158.397,50 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009, s tým, že žalobca si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet v sume 739,78 eura a daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 157.657,72 eura, čo je rozdiel dane v sume 158.397,50 eura.

12. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, ktoré doplnil dodatočne v podaní zo dňa 27.09.2016.

13. Žalovaný o podanom odvolaní žalobu rozhodol žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 13.12.2016 tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

14. Súčasťou predloženého administratívneho spisu je i protokol zo dňa 06.10.2014 o určení dane podľa pomôcok za zdaňovacie obdobie január až december roku 2009 a február, apríl až október, december roku 2010 v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.

V spise sa nachádzajú i faktúry č. 2009043 zo dňa 07.10.2009, č. 2009044 zo dňa 07.10.2009, č. 2009045 zo dňa 14.10.2009, č. 2009046 zo dňa 14.10.2009, č. 2009047 zo dňa 22.10.2009 a č. 2009048 zo dňa 22.10.2009, č. 2009049 zo dňa 29.10.2009 a č. 2009050 zo dňa 29.10.2009, pričom všetky faktúry mali byť vystavené dodávateľom AICu METAL, spol. s r.o. pre žalobcu ako odberateľa a predmetom dodávky mal byť tovar označený ako „Cu katod Grade A“ s uvedením množstva, ceny a dane z pridanej hodnoty. K týmto faktúram boli pripojené i objednávky.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

15. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 104477300/2016 zo dňa 13.12.2016 žalovaný rozhodol tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca si v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 161.121,07 eura, v čom je zahrnutá aj daň z pridanej hodnoty v sume 158.397,50 eura pri faktúrach vystavených od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. za dodanie tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“. Odpočítanie dane v prípade tohto dodávateľa správca dane žalobcovi nepriznal z dôvodu nepreukázania, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na základe zistení z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.) za zdaňovacie obdobie január až december 2009, február, apríl až október a december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 06.10.2014 o určení dane podľa pomôcok, ktorý využil ako dôkaz.

Žalovaný zároveň popísal zistenia v rámci daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobcu. V rámci medzinárodnej výmeny informácií správca dane žiadosťou zo dňa 11.12.2012 požiadal maďarského správcu dane o vypočutie T. F., konateľa spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ale jeho výsluch nebol možný, nakoľko ani maďarskej polícii sa ho nepodarilo predviesť, pretože na adrese trvalého pobytu sa nezdržoval. Na základe uvedeného dospel správca dane k záveru, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. nepreukázala nadobudnutie a následné dodanie tovaru žalobcovi, neumožnila vykonať daňovú kontrolu a správca dane určil daň podľa pomôcok, pričom protokol z tejto daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu správca dane využil ako dôkaz, pretože zistené skutočnosti sa priamo týkajú aj žalobcu ako daňového subjektu.

Žalovaný ďalej uviedol vo svojom rozhodnutí, že správca dane daňovou kontrolou vykonanou u žalobcu a jeho dodávateľa zistil, že tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v obchodnom reťazci pôvodca tovaru neznámy › MEZNER TECH s.r.o. › AICu METAL, spol. s r.o. › žalobca › SD - spoločnosť, s.r.o. (ktorá mala tovar dodať ďalej maďarskému odberateľovi Credit Group Hungária Kft). Keďže nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, správca dane skonštatoval, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, v dôsledku čoho potom ani žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty je daňou spotrebného charakteru, pri ktorej v prípade pochybností o existencii tovaru musí byť známy, teda zistený pôvodca tovaru (t.j. prvý dodávateľ) a konečný spotrebiteľ. Jedným z článkov obchodného reťazca je vzťah dodávateľ a odberateľ (žalobca). Aby si žalobca mohol uplatniť a odpočítať daň z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa, tak dodávateľovi musí najskôr vzniknúť daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. V predmetnej veci nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a že daň uvedená na predmetných faktúrach bola zahrnutá v sume uvedenej v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty a bola priznaná a odvedená do štátneho rozpočtu.

Správca dane v predmetnej veci prihliadol na predložené listinné doklady a vyhodnotil ich vo vzťahu k zisteným skutočnostiam tak, že ani na jednom článku obchodného reťazca nebola relevantným spôsobom preukázaná reálna existencia a dodanie presne toho istého tovaru, ktorý je deklarovaný na predmetných faktúrach. Preverovaním v spoločnosti odberateľa SD - spoločnosť, s.r.o. dožiadaný správca dane zistil, že v tejto spoločnosti bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie august - september a november - december 2009 a odberateľovi nebolo priznané odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od žalobcu, pretože nebolo preukázané dodanie tovaru. Podľa zistení dožiadaného správcu dane daňový subjekt deklaroval dodanie iného tovaru (Cu - šrot), pričom uvedené zistenia spochybňujú tvrdenia žalobcu, že tovar uvedený na predmetných faktúrach, na základe ktorých si

odpočítal daň z pridanej hodnoty, použil na účely svojho podnikania a ďalej ho dodal uvedenému odberateľovi.

V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 nie je možné aplikovať na daný prípad žalobcu, pretože v prípade uvádzanom v rozsudku nie je spochybnená materiálna existencia tovaru. V danom prípade ale správca dane spochybnil existenciu a dodanie tovaru uvedeného na faktúrach od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. V predmetnej veci žalobca tvrdí, že bol pri nakládke a vykládke deklarovaného tovaru za účasti svojho dodávateľa i odberateľa a že prepravu tovaru uvedeného na faktúrach spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. zabezpečil dodávateľ a od žalobcu odberateľ. Uvedené tvrdenia však vykonaným preverovaním preukázané neboli. Jedná sa o jednostranné tvrdenie žalobcu. Správca dane nepožadoval od žalobcu preukázanie „všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností“, ale požadoval preukázať pravdivosť údajov uvedených v predmetných faktúrach, na základe ktorých si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty, teda skutočnosti týkajúce sa jeho priameho dodávateľa. V predmetnej veci bolo primárne preukázať, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, teda že tovar skutočne existoval, dodávateľ ho nadobudol a dodal žalobcovi a že dodávateľ priznal daň z pridanej hodnoty. Správca dane nepožadoval preukázanie skutočností, ktoré by sa týkali iných daňových subjektov, ale len spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá bola dodávateľom žalobcu. Tento dodávateľ je platiteľom dane a za kontrolované zdaňovacie obdobia podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorých deklaroval dodanie tovaru v tuzemsku (okrem zdaňovacieho obdobia apríl, máj, jún, júl, november a december 2009, v ktorom neuviedol, teda nepriznal dodanie tovaru).

Konateľ spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. mal vedomosť o tom, že sa má dostaviť k správcovi dane, ale na predvolanie slovenského a maďarského správcu dane nereagoval, a taktiež nebolo možné ho predviesť ani zo strany maďarského správcu dane, z čoho možno vyvodíť, že sa vyhýba slovenskému i maďarskému správcovi dane. Predmetné faktúry teda správca dane považoval za nevierohodné a nepreukázateľné doklady, pretože sa jedná iba o jednostranné tvrdenie žalobcu, ktoré napriek dokazovaniu nebolo preukázané ako pravdivé.

Pokiaľ sa žalobca odvoláva na rozsudky súdov (Súdneho dvora Európskej únie, resp. Najvyššieho súdu SR) musí preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie je zhodný v základných znakoch a jednotlivých prvkoch daného rozsudku. Tvrdenie žalobcu, že boli splnené aj iné vecné podmienky práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, považoval odvolací orgán za nesprávne. Z vykonaného dokazovania je nespochybniteľné, že deklarovaný dodávateľ žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.) žiadnym spôsobom nepreukázal, že tovar vlastnil. Správca dane nespochybnil, že by žalobca nejaký tovar skutočne vlastnil a použil ho na svoje ďalšie dodávky ako platiteľ, ale spochybnil nadobudnutie/dodanie tovaru od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., pretože žalobca nepreukázal ani tú skutočnosť, že presne kvalitatívne ten istý tovar uvedený na predmetných faktúrach ďalej dodal. V prípade spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa sa jednalo o nedôveryhodnú osobu, čo vyplýva z konania dodávateľa a jeho konateľa (T. F.), ktorý sa bezpochyby vyhýba maďarskému aj slovenskému správcovi dane a svojim konaním sám seba spochybňuje.

Žalovaný uviedol, že správca dane oboznámil žalobcu s výsledkami kontrolných zistení a požiadal ho, aby v prípade, ak má akékoľvek doklady, ktorými môže preukázať opak kontrolných zistení, tieto predložil v určenej lehote.

V závere svojho vyjadrenia žalovaný konštatoval, že v predmetnej veci nebola preukázaná zásadná vec, a to reálna existencia predmetného tovaru u dodávateľa žalobcu (AICu METAL, spol. s r.o.). Pokiaľ nebude preukázaná táto skutočnosť, vypočítanie navrhovaných svedkov je sekundárne a vzhľadom k tomu nepovažoval ani žalovaný za nevyhnutné vypočítať navrhovaných svedkov, pretože ich výpovede nemôžu suplovať svedeckú výpoveď T. F., ktorá je v predmetnej veci najdôležitejšia.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

16. V obsiahlej žalobe zo dňa 03.03.2017, ktorá bola osobne podaná na tunajší súd dňa 06.03.2017, žalobca popísal skutkový stav (priebeh daňovej kontroly z časového hľadiska) a v žalobných dôvodoch (VI. časť žaloby) namietal porušenie princípu proporcionality, porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní, porušenie povinnosti vysporiadať sa s jeho námietkami k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí o vyrubení dane, porušenie povinnosti vykonať dokazovanie a porušenie princípu dvojstrannosti konania.

17. K porušeniu princípu proporcionality žalobca uviedol, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac 1 rok odo dňa jej začatia a túto lehotu je možné predložiť len z dôvodov uvedených v ust. § 61

zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pričom poukazoval na príslušné ustanovenia tohto zákona.

V zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) je lehota na poskytovanie informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti, pričom takto ustanovená lehota na poskytovanie informácií sa má chápať ako maximálna lehota, ktorá sa nemá prekračovať. Predmetné nariadenie je priamo aplikovateľné vo všetkých členských štátoch. V prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu potreby získať informácie podľa vyššie citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 môže správca dane prerušiť výkon daňovej kontroly, ale informácie, ktorých získanie bolo dôvodom prerušenia kontroly musia byť poskytnuté v maximálnej lehote troch mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uplynutím predmetnej lehoty, ktorá sa nemôže prekračovať, zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a správca dane je povinný pokračovať v konaní v zmysle ust. § 61 ods. 4 vyššie citovaného zákona, aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Ustanovenie § 61 tohto zákona umožňuje prerušiť daňovú kontrolu len vo väzbe na podmienky ustanovené osobitným predpisom, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010, ktoré jednoznačne stanovuje lehotu na poskytnutie informácií v dĺžke troch mesiacov odo dňa podania žiadosti. Uvedené nariadenie neumožňuje správcovi dane nekonať a nepokračovať vo výkone daňovej kontroly. Porušením zákonných lehôt zo strany správnych orgánov by dochádzalo k neprimeraným zásahom do práv daňových subjektov a teda k porušeniu lehoty určenej na vykonanie daňovej kontroly. Nedodržanie lehoty troch mesiacov na poskytnutie informácií dožadným správnym orgánom nemôže byť dôvodom na neukončenie daňovej kontroly v zákonnej lehote, teda do jedného roka odo dňa jej začatia.

Správca dane predmetnú daňovú kontrolu prerušil rozhodnutím zo dňa 18.07.2011, a to od 05.08.2011 do 05.03.2013 a ďalej bola prerušená rozhodnutím zo dňa 26.06.2013 od tohto dňa až do 30.03.2016. V zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 mali byť požadované informácie poskytnuté v prvom prípade do 05.11.2011 a v druhom prípade do 26.09.2013 a po týchto dátumoch bol správca dane povinný pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly. V predmetnej veci bola daňová kontrola ukončená dňa 29.06.2016, teda celkovo trvala 1.946 dní, vrátane jej prerušenia v trvaní 1.590 dní, v dôsledku čoho nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a v prípade, ak použitý bol, celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti. V tejto súvislosti žalobca poukázal na viacero rozhodnutí Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3Sžf/1/2009, 3Sžf/2/2009, 3Sžf/107/2009, 3Sžf/73/2008, 3Sžf/9/2007) a nález Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 24/2010-57.

18. K porušeniu zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbrani žalobca uviedol, že je právom kontrolovaného daňového subjektu mať možnosť vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam priebežne, teda počas celého výkonu daňovej kontroly, a preto je nevyhnutné, aby bol zo strany správcu dane priebežne informovaný o zistených skutočnostiach. Táto povinnosť správcu dane vyplýva zo zásady súčinnosti správcu dane a daňového subjektu. V predmetnej veci žalobca počas celého výkonu daňovej kontroly nebol informovaný o žiadnej skutočnosti zistenej správcom dane v priebehu daňovej kontroly, v dôsledku čoho potom protokol z tejto kontroly neobsahuje vyjadrenie žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu k zisteným skutočnostiam a zároveň neobsahuje vyhodnotenie dôkazov, ktoré mohol žalobca predložiť v priebehu daňovej kontroly v prípade, ak by bol priebežne informovaný o skutočnostiach zistených správcom dane. Protokol o daňovej kontrole teda neobsahuje zákonné náležitosti, v dôsledku čoho došlo k porušeniu ust. § 47 písm. h/, i/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Dôkazy, ktoré správca dane uvádza v protokole z daňovej kontroly získal postupne v priebehu roku 2013 až 2016, teda mohol o jednotlivých zistených skutočnostiach žalobcu informovať. V dôsledku neinformovania žalobcu, resp. nečinnosťou správcu dane žalobca nemohol uplatniť právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, spôsobu ich zistenia, resp. mu boli upreté i ďalšie práva.

19. V súvislosti s namietaným porušením povinnosti správcu dane vysporiadať sa s námietkami žalobcu k tvrdeniam správcu dane uvedeným v jeho rozhodnutí, žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 a taktiež i na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 PPHU Stehcamp, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11. Uviedol, že správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu vyžadovať preukázanie právnych skutočností, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov a na overovanie, ktorých nemá žiadny dosah. Žalobca disponoval materiálnym

plnením a mal k tomu zodpovedajúce faktúry a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaného tovaru. Boli teda splnené všetky podmienky znášania dôkazného bremena v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/1/2011, ktorý možno na tento prípad aplikovať. Žalobca splnil svoje dôkazné bremeno, keď predložil všetky dôkazy, ktoré ustanovuje zákon a ktoré bol schopný a oprávnený vykonať. V súvislosti s tvrdením žalovaného, že nebola preukázaná preprava tovaru, žalobca uviedol, že ide o jednostranné tvrdenie, a to práve s poukazom na výpoveď svedka O. E. a U.. A. D., ktorí potvrdili vykonanie prepravy tovaru.

Žalobca predložil dôkazy preukazujúce dodanie tovaru spoločnosti KOVOHUTY, a.s. a ak mal správca dane o tom pochybnosti, tak mal vykonať dokazovanie aj v tejto spoločnosti, a pokiaľ ho nevykonával, porušil ust. § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Obchodný partner žalobcu, t.j. spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o., potvrdil dodanie tovaru a jeho prepravu a dodanie tovaru potvrdila aj spoločnosť KOVOHUTY, a.s. ako ďalší odberateľ žalobcu.

Žalovaný sa nezaoberal úvahou týkajúcou sa dôkazného bremena a jeho rozdelenia v danom prípade. Nevyhodnocoval rozpory medzi vykonanými dôkazmi a tvrdením správcu dane, čo znamená, že postup žalovaného je v rozpore s príslušnými ustanoveniami vyššie citovaného zákona, teda daňového poriadku.

Pokiaľ žalovaný tvrdí, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane, je povinný preukázať, že existuje objektívne preukázaná skutočnosť, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty, pričom existencia tejto skutočnosti môže byť preukázaná len rozhodnutím vnútroštátneho súdu v danej veci. Daňové orgány takýto dôkaz nepredložili, pričom žalovaný vo svojom rozhodnutí sám konštatuje, že nakoľko spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. bola v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktná, je možné sa domnievať, že došlo k podvodu. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie vyžaduje, aby pri zamietnutí práva na odpočet dane z dôvodu účasti na podvodnom konaní bolo jednoznačne preukázané, že nadobúdateľ tovaru vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie, zakladajúce právo na odpočet dane, bolo súčasťou tohto podvodu. V tomto prípade nie je možné aplikovať predmetné závery, nakoľko v danom prípade nie je naplnený znak jednoznačnosti a objektívnosti. Žiadny subjekt nezodpovedá za konanie svojho obchodného partnera.

Ďalej žalobca opakovane poukázal na správny názor Súdneho dvora EÚ v rozsudku vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp, v zmysle ktorého daňový orgán vo všeobecnosti nemôže vyžadovať, aby zdaniteľná osoba preverila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty. Daňová kontrola u žalobcu bola vykonaná s väčším časovým odstupom od preverovanej transakcie, pričom z vyššie uvedeného rozsudku vyplýva, že plynutie času medzi preverovaním skutočností a dátumom dodania tovaru, je v neprospech správcu dane, ktorý musí vedieť preukázať, že právne skutočnosti, ktoré zistil počas výkonu daňovej kontroly vykonanej s časovým odstupom od momentu dodania tovaru boli rovnaké aj v čase dodania tovaru. V predmetnej veci je podstatné, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o.) je existujúci subjekt a T. F. je osobou, ktorá za dodávateľa konala, a teda je možná aplikácia právneho názoru v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ Stehcemp.

Žalovaný tvrdí, že žalobca nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, nakoľko nebolo preukázané, že spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. dodaný tovar vlastnila a žalobca nepreukázal, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Nekomaktnosť dodávateľa v čase výkonu daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných vykonaných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť. Pri dodaní tovaru je rozhodujúce získanie ekonomického vlastníctva k veci. Prejav vôle zmluvných strán vyjadrený v uzatvorených zmluvách je rozhodujúcou právnou skutočnosťou pre posúdenie, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom a či došlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru. Odberateľ (žalobca), ako aj dodávateľ (AICu METAL, spol. s r.o.) jednoznačne deklarovali, že odberateľ mal reálnu možnosť nakladať s dodaným tovarom ako vlastníkom, a to v mieste, na ktorom sa zmluvné strany dohodli a odberateľ deklaroval prijatie ponuky dodávateľa nakladať s tovarom ako vlastníkom. Žalobca teda splnil všetky zákonom stanovené podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane a tvrdenie správcu dane o porušení ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov je v rozpore so skutkovým stavom.

Správca dane vo výzve zo dňa 18.04.2016 nežiadal žalobcu, aby predložil nové dôkazy, ktoré potvrdzujú pôvod tovaru a taktiež nežiadal, aby predložil dôkazy preukazujúce dopravu tovaru, ale žiadal, aby sa žalobca vyjadril k položeným otázkam, čo žalobca aj urobil.

20. K porušeniu povinnosti vykonať dokazovanie žalobca uviedol, že navrhol v doplnení odvolania vykonanie dôkazov, ktoré preukazujú jeho tvrdenia. Išlo o dôkazy vo forme výsluchu svedkov (zamestnanci žalobcu, M. L., K. A., O. D. - zabezpečujúci prepravu, O. P., vodič O. A. - zabezpečujúci náklad a prepravu tovaru). Správca dane je povinný vykonať dokazovanie a všetky dôkazy, ktoré môžu viesť k čo najúplnejšiemu zisteniu skutočností nevyhnutných pre jeho rozhodnutie. Nemôže bez zákonného oprávnenia odmietnuť vykonať dôkazy, ktoré nemôže vykonať žalobca ako daňový subjekt. Správca dane ani v priebehu vyrubovacieho konania nevykonával navrhovaný dôkaz. Žiadne ustanovenie všeobecne záväzného právneho predpisu neopravňuje správcu dane rozhodnúť o tom, ktorý dôkaz vykoná a ktorý nie. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ukladá správcovi dane povinnosť vykonať všetky dôkazy čo najúplnejšie, prihliadnuť na všetko, čo vyšlo najavo a až následne vyhodnotiť dôkazy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Všetky svedecké výpovede sú považované za rovnocenný dôkaz a odlišujú sa len svojou vypovedacou hodnotou v závislosti od informácií, ktoré svedok poskytne, preto tvrdenie žalovaného, že pokiaľ nebude vypovedať svedok T. F., ktorého svedecká výpoveď je najdôležitejšia, nepovažuje za nevyhnutné vypočuť navrhovaných svedkov. Odmietnutím vykonania dôkazu vo forme výpovede svedkov správcom dane došlo k porušeniu práva žalobcu na predloženie dôkazov.

21. K porušeniu princípu dvojinstančnosti konania žalobca uviedol, že tento princíp spočíva v preverení zákonnosti postupu správcu dane, pričom toto preverenie zákonnosti vykonáva osoba, ktorá nebola účastníkom konania v prvom stupni. Pokiaľ žalovaný obmedzil svoje konanie len na opis skutkového stavu, bez vysporiadania sa so všetkými námietkami žalobcu a bez uvedenia správnej úvahy, aké skutočnosti ovplyvnili hodnotenie konkrétnych dôkazov, princíp dvojinstančnosti konania je porušený. Žalovaný nepreskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu, ktorý požadoval žalobca, ale ako odvolací orgán sa vyjadril k námietkam žalobcu v zmysle potvrdenia názoru správcu dane, pričom k niektorým námietkam sa nevyjadril vôbec. Napadnuté rozhodnutie žalovaného neobsahuje vysporiadanie sa s konkrétnymi námietkami žalobcu uvedenými v podanom doplnení odvolania a teda bolo vydané v rozpore s ust. § 74 ods. 2 a ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný vydal svoje rozhodnutie bez odstránenia pochybností a bez úvah o dôkazoch, ktoré preukazujú tvrdenia žalobcu a ktoré vyplývajú z právnych noriem a vykonaných úkonov správcu dane. Rozhodnutie žalovaného je vo svojej podstate nezrozumiteľné a nepreskúmateľné vzhľadom na nedostatok dôkazov preukazujúcich tvrdenia žalovaného ako odvolacieho orgánu.

22. Žalobca navrhol, aby súd podanej žalobe vyhovel a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.12.2016 ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného

23. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 23.11.2017 uviedol, že žalobcovi bol za zdaňovacie obdobie október 2009 vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 158.397,50 eura z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože nepreukázal dodanie tovaru (Cu katod Grade A) v množstve 196,820 ton uvedeného na ôsmych faktúrach od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. Žalobca ani v podanej žalobe nepredložil žiadne ďalšie, resp. nové dôkazy a neuviedol také skutočnosti, ktoré by mali vplyv na zmenu výroku rozhodnutia žalovaného.

24. V ďalšej časti svojho z vyjadrenia k žalobe žalovaný poukázal na postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly. Uviedol, že žaloba trpí zásadnou vadou a tou je nesprávna aplikácia zákonných ustanovení, pretože na predmetnú vec je potrebné aplikovať ustanovenia zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, nakoľko daňová kontrola u žalobcu sa začala dňa 02.03.2011, teda v čase účinnosti tohto zákona. Správca dane v rámci daňovej kontroly nebol viazaný zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a odvolávanie sa žalobcu na tento zákon je právne irelevantné.

25. V rámci dokazovania bol správca dane oprávnený požiadať iný členský štát Európskej únie o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej

spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), a to z dôvodu deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré deklarovala tuzemská spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., ktorej konateľom je T. F., občan Maďarska. V dôsledku uvedeného bol tiež oprávnený prerušiť konanie, a teda aj daňovú kontrolu. Lehota na výkon daňovej kontroly bola legitímne prerušená a následne predĺžená, a to z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií. O skutočnosti, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená správca dane informoval žalobcu, pretože odpoveď na tieto medzinárodné dožiadania bola správcovi dane doručená dňa 05.03.2013. Z dôvodu preverovania ďalších zahraničných daňových subjektov správca dane poslal sedem žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil rozhodnutím zo dňa 26.06.2013. Posledná odpoveď mu bolo doručená dňa 30.03.2016, o čom bol žalobca upovedomený. Správca dane lehotu na výkon daňovej kontroly neprekročil a daňová kontrola trvala 358 dní.

26. K Nariadeniu Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) žalovaný uviedol, že z tohto nariadenia nie je možné vyvodíť záver, že ak dožiadaný orgán lehotu nedodrží, resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole napriek tomu, že žiadanú odpoveď neobdržal. Dôsledky nedodržania lehoty žiadaným orgánom nie sú v tomto nariadení, ani v zákone stanovené.

Z administratívneho spisu jasne vyplýva, že žalobcovi bola doručená výzva zo dňa 18.04.2016 na predloženie dôkazov a správca dane v tejto výzve oboznámil žalobcu o svojich zisteniach. Taktiež žalobcu vyzval, aby v stanovenej lehote predložil vyjadrenia a dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Žalobca podal písomné vyjadrenie, pričom na položené otázky odpovedal všeobecne a bez zjavnej snahy objasniť skutkový stav veci. K protokolu z daňovej kontroly sa žalobca nevyjadril.

27. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 nie je aplikovateľný na prípad žalobcu, pretože v prípade tohto rozsudku súd nespochybnil reálnu existenciu tovaru a konštatoval, že daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia (čo žalobca nepreukázal) a má k tomu zodpovedajúcu faktúru. V prípade žalobcu je zrejmé, že disponoval s nejakým tovarom, avšak v konaní nebolo preukázané, že sa jedná o druh a množstvo tovaru, ktorý je uvedený na faktúrach od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. ako dodávateľa. Toto nebolo preukázané na strane dodávateľa, žalobcu a ani odberateľa. Nebol teda preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, pričom dôkazná povinnosť bola na žalobcovi a bolo v jeho záujme, aby preukázal vznik tejto daňovej povinnosti. Žalovaný, ani správca dane nikdy netvrdili, že by žalobca s nejakým tovarom nedisponoval (bežnou a dlhodobou činnosťou žalobcu bolo obchodovanie s kovovým šrotom). Tvrdia však, že tovar uvedený na predmetných faktúrach nedodal dodávateľ na nich uvedený, t.j. spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., pretože dodanie tohto tovaru, čo do druhu a množstva preukázané nebolo. Primárne musí byť preukázaná reálna existencia predmetného tovaru a jeho dodanie/nadobudnutie od spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.. Argumenty žalobcu nemožno považovať za dostačujúci dôkaz o tom, že dodávateľ tovar vlastnil, dodal ho žalobcovi a ten následne svojim odberateľom. Akékoľvek tvrdenie odberateľov žalobcu bez ďalších relevantných dôkazov o tom, že tovar im bol dodaný, teda presne ten istý tovar, v takom druhu a množstve, ako je uvedené na predmetných faktúrach (túto skutočnosť nikdy nepotvrdili a nepreukázali) nemôže suplovať skutočné preukázanie existencie a reálneho dodania deklarovaného tovaru žalobcovi.

Dôkazná povinnosť je teda na daňovom subjekte a v predmetnej veci si žalobca uplatnil a odpočítal daň z faktúr od platiteľa dane, ktorým je spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o. a táto musí preukázať deklarované dodanie tovaru.

28. Žalobca v doplnenom odvolaní požadoval vypočúť svedkov - svojich zamestnancov, ktorí zabezpečovali nakládku tovaru a jeho prepravu. V tejto súvislosti žalovaný len zopakoval, že dôkazné bremene je na daňovom subjekte (nie na správcovi dane), ktorý sám rozhoduje, akým spôsobom obstará dôkazy, resp. aké dôkazné prostriedky poskytne správcovi dane. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane postupoval správne, keď vypočútie žalobcom navrhovaných svedkov podmienil svedeckou výpoveďou T. F. (konateľ spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.), pretože iba on môže relevantným spôsobom preukázať, či predmetné faktúry vystavil a tovar v nich uvedený dodal žalobcovi v deklarovanom druhu a množstve.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol.

## V. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

29. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.12.2016 a rozhodnutie správcu udane zo dňa 07.07.2016 ako i konanie, ktoré predchádzalo vydaniu týchto rozhodnutí, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane je potrebné zrušiť podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcom dane, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia správcu dane a následne i žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu, nakoľko žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane. Správny súd takto rozhodol dňa 23.05.2018, na kedy bol určený termín pojednávania, na ktoré sa právny zástupca žalobcu a žalovaný nedostavili, pričom právny zástupca žalobcu (ktorý mal doručenie predvolania vykázané dňom 11.04.2018) mailovým podaním doručeným súdu dňa 23.05.2018 žiadal o odročenie pojednávania z dôvodu kolízie úkonov (dňa 23.05.2018 mal určený termín hlavného pojednávania vo väzobnej veci na Okresnom súde Galanta a pojednávania v správnej veci sa mala zúčastniť koncipientka, ktorej v tom zabránili zdravotné dôvody). Uvedené dôvody správny súd neakceptoval, nakoľko právny zástupca žalobcu ich žiadnym spôsobom nepreukázal a s poukazom na ust. § 114 SSP vec prejednal v neprítomnosti riadne predvolaného právneho zástupcu žalobcu a žalovaného a rozsudok vyhlásil v zmysle ust. § 137 ods. 3 SSP.

30. Podľa § 165 ods. 1, 2, 4, 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom od 01.01.2012, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov. Vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

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

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

33. Podľa § 2 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2011, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

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

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

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a/ na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b/ byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c/ predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e/ klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f/ vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g/ nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe. (ods. 5)

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

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

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

protokolu, k/ vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, l/ vlastnoručný podpis kontrolovaného daňového subjektu alebo ním povereného zástupcu. (ods. 11)

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

Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly. (ods. 13)

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

Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, 6eg) najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo. (ods. 17)

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

Podľa § 25 ods. 1, 2, 4, 5 vyššie citovaného zákona, správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

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

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

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

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

34. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 31.12.2009, dodaním tovaru je

a/ 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 bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

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

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b/ ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

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

35. Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 158.397,50 eura (rozdiel medzi nadmerným odpočtom na dani z pridanej hodnoty uplatneným žalobcom v daňovom priznaní za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie v sume 739,78 eura a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane v sume 157.657,72 eura) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 158.397,50 eura pri ôsmich faktúrach od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. (č. 2009043 zo dňa 07.10.2009, č. 2009044 zo dňa 07.10.2009, č. 2009045 zo dňa 14.10.2009, č. 2009046 zo dňa 14.10.2009, č. 2009047 zo dňa 22.10.2009 a č. 2009048 zo dňa 22.10.2009, č. 2009049 zo dňa 29.10.2009 a č. 2009050 zo dňa 29.10.2009), predmetom ktorých mala byť dodávka tovaru označeného ako „Cu katod Grade A“.

36. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa súd v predmetnej veci prioritne zamerlal na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly bolo teda i zdaňovacie obdobie október 2009. V tejto súvislosti je potrebné zo strany správneho súdu uviesť, že žalobca, zastúpený právnym zástupcom, v podanej žalobe citoval ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktoré sa týkajú trvania, resp. prerušenia daňovej kontroly. Tento procesný predpis však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nie je možné aplikovať, a to s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia.

37. Je potrebné si uvedomiť, 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 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, t.j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa aplikuje zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov až do ukončenia týchto konaní, teda do ukončenia daňovej kontroly, resp. i vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Zb. konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku, teda zákona č. 563/2009 Z. z. odlišne neriešil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/76/2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015).

38. Predmetná daňová kontrola sa teda začala u žalobcu dňa 02.03.2011 a bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu zo dňa 31.05.2016 z daňovej kontroly. Nasledujúci deň, t.j. dňa 30.06.2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa ust. § 44 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (v zmysle ust. § 15 ods. 13, 14 tohto zákona), teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Možno teda konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a nasledujúci úsek daňového konania, t.j. vyrubovacie konanie (ust. § 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

39. I keď žalobca v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citoval príslušné ustanovenia procesného daňového predpisu - zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktoré sa týkajú dĺžky daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, teda citoval právny predpis, ktorý na predmetnú daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať a správca dane ho ani neaplikoval, podľa názoru súdu je podstatné to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená (žalobca namietal i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.

40. Správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím 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 kontrola sa prerušuje do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza jedna takáto žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG, pričom odpoveď na ňu bola doručená

správcovi dane 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 pokračuje sa v jej výkone.

41. Ďalšie rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal správca dane dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 7 žiadostí zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Ani v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá bola viackrát urgovaná a dňa 15.01.2016 zaslaná v novom formulári, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 30.03.2016.

42. Od 12.12.2013 (kedy bola správcovi dane doručená odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 09.12.2013 na dožiadanie zo dňa 17.06.2013) až do 31.03.2016 nie je v predložennom administratívnom spise zadokumentovaný žiadny úkon správcu dane (okrem urgencií na medzinárodnú výmenu informácií o daňovom subjekte MARTIN METALS Kft.). Jedná sa však o obdobie, keď bola daňová kontrola u žalobcu prerušená na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 26.06.2013, ale vzhľadom na to, že v administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne, nebolo možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť jej prerušenia. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone.

43. V administratívnom spise sa okrem vyššie uvedených dvoch žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a dvoch odpovedí na ne, už ďalšie žiadosti (ktorých malo byť spolu 10) nenachádzajú a taktiež ani odpovede na tieto žiadosti. Nebolo preto možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, komu boli žiadosti adresované, ktorých subjektov sa tieto žiadosti týkali, v akom vzťahu boli tieto subjekty k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane zisťoval, resp. potreboval zistiť. Vzhľadom na námietku žalobcu v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016 potom nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane zo dňa 26.06.2013.

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

44. V predložennom administratívnom spise a ani v administratívnom spise, ktorý žalovaný predložil ku konaniu vedenému na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/4/2017 sa teda nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne (čo by ešte bolo možné napraviť výzvou správneho súdu pre žalovaného na doplnenie a skompletizovanie administratívneho spisu), ale podstatné je to, žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly s týmito odpoveďami oboznámený, teda nebol oboznámený s výsledkami dokazovania a nemohol sa k nim vyjadriť, čo v podanej žalobe i namietal. Správca dane výzvou (v rozsahu 46 strán) zo dňa 18.04.2016 žalobcu vyzval na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly, resp. na predloženie písomného vyjadrenia k jednotlivým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam v zmysle otázok, ktoré boli vo výzve formulované. Vo výzve je pri zdaňovacom období december 2010 uvedené, že správca dane žiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií žiadosťou zo dňa 11.06.2013, a to finančnú správu v Poľskej republike ohľadne spoločnosti ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANIZCONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, pričom odpoveď mu bola doručená dňa 28.10.2013 (v predložennom spise sa nenachádza, preto nie je možné preveriť, či obsah oznámenia súhlasí s odpoveďou poľskej finančnej správy) a s obsahom odpovede bol žalobca oboznámený. Žalobca ale nebol v tejto výzve informovaný o skutočnostiach zistených na základe ďalších 9 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

Rovnako tak v protokole zo dňa 31.05.2016 z daňovej kontroly sú uvedené pri zdaňovacom období júl 2010 žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúce dodávateľa z Rumunska a Maďarska (MARTIN METALS Kft.) a odpovede na tieto žiadosti, pričom práve odpoveď z Maďarska mala byť doručená správcovi dane dňa 30.03.2016, čo z administratívneho spisu aj vyplýva. V tejto súvislosti je

potrebné uviesť, že v predmetnom protokole, v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2010 je okrem iného uvedené, že boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 09.06.2011 (s uvedením čísiel týchto žiadostí), nie sú to však žiadosti (podľa čísiel), ktoré boli uvedené v rozhodnutiach o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a zo dňa 26.06.2013 a tieto žiadosti sa zrejme týkajú daňovej kontroly iného daňového subjektu.

V časti protokolu týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia december 2010 je uvedená žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií adresovanú rakúskej finančnej správe ohľadne spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG a odpoveď na ňu, ktorá mala byť správcovi dane doručená dňa 29.02.2012 (podľa prezentačnej pečiatky správcu dane sa tak mal ostať dňa 05.03.2013 a tento dátum uvádza správcu dane i v oznámení zo dňa 17.04.2013, ktorým žalobcovi oznamoval, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola u žalobcu prerušená).

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

45. S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu a námietky žalobcu v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly, ktorá u žalobcu trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016 (pričom bola dvakrát prerušená), kedy bol s konateľom žalobcu prerokovaný protokol z tejto daňovej kontroly, je potrebné konštatovať, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac ako päť rokov. Vzhľadom na to, že v predložennom administratívnom spise sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

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

47. Žalobca v podanej žalobe taktiež namieta, že bolo porušené jeho právo vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly. Toto právo žalobcu ako daňového subjektu vyplýva z ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, okrem iného právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (ust. § 15 ods. 5 písm. f/ vyššie citovaného zákona). Uvedené znamená, že žalobca, ak by chcel navrhnúť, aby boli jeho vyjadrenia k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly uvedené v protokole, logicky by musel byť najskôr s týmito skutočnosťami oboznámený, čo sa v predmetnej veci nestalo, resp. to nie je v administratívnom spise zadokumentované.

48. Taktiež žalobca v podanej žalobe namieta nevykonanie výsluchov ním navrhovaných svedkov. Tu je potrebné uviesť, že žalobca v podanom doplnení odvolania zo dňa 27.09.2016 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 07.07.2016 opakovane uvádzal, že ak mal správca dane nejasnosti, resp. pochybnosti ohľadne obstarania tovaru, mal vykonať výsluch svedkov, (ktorých mená uviedol). K výpovediam už vypočutých svedkov uviedol, že správca dane ho neupovedomil o vykonaní výsluchu svedkov. Správny súd v súvislosti s touto námietkou žalobcu uvádza, že v rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. (iný daňový subjekt), pričom toto právo správcu dane nemožno spochybniť, nakoľko vyplýva priamo z ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Správca dane bol však povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobcu a dať mu priestor, aby sa k tomuto dôkazu (protokolu z daňovej kontroly u iného daňového subjektu) vyjadril, resp. navrhol doplnenie dokazovania, a to ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. Táto povinnosť správcu dane korešponduje s právom žalobcu ako daňového subjektu v zmysle ust. § 15

ods. 5 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb., t.j. vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim.

49. Krajský súd je toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov (ktoré v predmetnej veci sú), je potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov (napr. zamestnancov žalobcu) na preukázaní nimi tvrdených skutočností. Nemožno však takéto dôkazné návrhy vopred odmietnuť len preto, že podľa názoru daňových orgánov je najdôležitejšia výpoveď T. F. (ktorý vypočutý nebol) a ostatné svedecké výpovede nemôžu suplovať výpoveď tohto svedka.

50. Uvedené pochybenia správcu dane neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil, napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky. Na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená umožniť účastníkov konania - žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, aby bol oboznámený s vykonanými dôkazmi a zistenými skutočnosťami a mohol sa k nim vyjadriť (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd). V prípade, ak by súd na tieto zistené vady neprihliadol, znamenalo by to v podstate akceptovanie nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu a teda popretie základných zásad právneho štátu, vyplývajúcich z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

51. S poukazom na dôvody vyššie uvedené bolo potrebné rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zo dňa 13.12.2016 ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.07.2016 (čoho sa žalobca domáhal) zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie (pokračovanie vo vyrubovacom konaní) bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať (a aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Ďalšími, hmotnoprávnymi námietkami žalobcu týkajúcimi sa merita veci už súd nezaoberal, aby neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

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

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

Nakoľko súdu nie je známy obsah žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré správca dane realizoval v rámci daňovej kontroly u žalobcu a obsah odpovedí na tieto žiadosti (v administratívnom spise sa tieto žiadosti a odpovede na ne nenachádzajú a takisto odpovede nie sú uvedené ani v protokole z tejto daňovej kontroly, v rozhodnutí správcu dane a v rozhodnutí žalovaného), je potrebné dať do pozornosti správcu dane, že z odôvodnenia jeho rozhodnutia zo dňa 07.07.2016 (v ktorom cituje otázky pre T. F., o vypočítanie ktorého žiadal maďarskú finančnú správu v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o.) vyplýva, že maďarská finančná správa nebola žiadaná o preverenie obchodov spoločnosti AICu METAL spol. s r.o. ako dodávateľa so žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období október 2009. Podľa názoru súdu nie je preto možné sa odvolávať na odpoveď maďarskej finančnej správy v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL spol. s r.o. a na nemožnosť vypočítania T. F. ako konateľa tejto spoločnosti.

V prípade, ak o preverenie týchto obchodov, resp. o výsluch T. F. nebola maďarská finančná správa žiadaná ani v rámci daňovej kontroly u žalobcu, bude potrebné zvážiť vykonanie tohto výsluchu a v prípade jeho realizovania bude potrebné o tom upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt a umožniť mu, aby mohol realizovať svoje procesné práva, ktoré mu zákon priznáva. Pokiaľ bude potrebné pred správcou dane vypočuť osoby, ktoré sú štátnymi občanmi iného štátu a slovenský jazyk neovládajú, daňové orgány prijímú také opatrenia, aby ich výsluch bol vykonaný v súlade so zákonom. V prípade, že sa štátni občania iného štátu na základe predvolania nedostavia na výsluch k správcovi dane, tento zváži možnosť využitia medzinárodnej spolupráce (v prípade, ak doposiaľ nebola realizovaná) s príslušným štátom, o občanov ktorého sa jedná, resp. na území ktorého majú títo občania bydlisko, resp. sa tu zdržujú.

Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatuje, že správca dane daňovou kontrolou u žalobcu a jeho dodávateľa zistil, že „tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v obchodnom reťazci: pôvodca tovaru neznámy - AICu METAL spol. s r.o. - daňový subjekt - odberatelia SD - spoločnosť s.r.o. - Credit Group Hungária Kereskedelmi“. Z rozhodnutia správcu dane však zistenie takéhoto reťazca, resp. jeho existencia nevyplýva.

53. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzný právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné).

Ako už správny súd konštatoval vyššie, správne orgány nepostupovali pri vykonávaní daňovej kontroly tak, aby dôsledne dbali na zachovanie procesných práv žalobcu ako daňového subjektu a to najmä tým, že ho neinformovali o výsledkoch zistení, ktoré získali prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Žalovaný poukazoval na to, že žalobca bol informovaný o tom, kedy odpadla prekážka prerušenia daňovej kontroly, ale nebol informovaný o obsahu odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií, a teda nemohol ani vedieť, aký vplyv majú jednotlivé zistenia na posúdenie jeho nároku z hľadiska dane z pridanej hodnoty, čím nepochybne došlo k porušeniu práv žalobcu. Správny súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú dané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane založené na porušení procesných práv žalobcu.

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

55. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník. (§ 175 ods. 2 SSP).

56. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods.1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.