

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 26S/4/2017  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4017200240  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 09. 2018  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Erik Németh  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2018:4017200240.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Erika Németha a členov senátu JUDr. Romana Greguša a JUDr. Pavla Pileka, v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING, spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, zastúpený: JUDr. Martin Kanás, advokát, so sídlom Školská 3, Nitra, IČO: 42 119 987, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného číslo 104473685/2016 z 13.12.2016 a proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno ako orgánu verejnej správy prvého stupňa číslo: 103459770/2016 zo 07.07.2016, takto

### rozhodol:

I. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104473685/2016 zo dňa 13.12.2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno č. 103459770/2016 zo dňa 07.07.2016 r u š í a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v rozsahu 100 % s tým, že o ich výške bude rozhodnuté samostatným uznesením.

### odôvodnenie:

I. Stručný priebeh administratívneho konania  
a stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

1. Krajský súd v Nitre ako správny súd zo žalovaným predloženého administratívneho spisu zistil nasledovné skutočnosti, významné pre prejednanú vec:

1.1. Orgán verejnej správy prvého stupňa, ktorým je v prejednávanej veci správca dane oznámením zo dňa 07.02.2011 žalobcovi oznámil, že dňa 02.03.2011 uňho začne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010.

1.2. Správca dane dňa 18.07.2011 vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to zaslaním troch žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, pričom daňovú kontrolu prerušil do dňa obdržania odpovedí na zaslané žiadosti. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňom 05.08.2011, ktorým sa daňová kontrola prerušila.

1.3. Správca dane podaním zo dňa 13.03.2013 požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na ukončenie daňovej kontroly o 6 mesiacov. Žalovaný oznámením zo dňa 19.03.2013 žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na ukončenie daňovej kontroly predĺžil správcovi dane o 6 mesiacov.

1.4. Oznámením zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, a preto správca dane pokračuje vo výkone daňovej kontroly.

1.5. Správca dane dňa 26.06.2013 vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to zaslaním siedmich žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, pričom daňovú kontrolu prerušil do dňa obdržania odpovedí na zaslané žiadosti. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňom 26.06.2013, ktorým sa daňová kontrola prerušila.

1.6. Oznámením zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, a preto správca dane pokračuje vo výkone daňovej kontroly.

1.7. Dňa 31.05.2016 správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly. Dňa 03.06.2016 bola žalobcovi doručená výzva správcu dane na vyjadrenie a na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly zo dňa 31.05.2016. Protokol z daňovej kontroly bol prerokovaný so žalobcom na ústnom pojednávaní dňa 29.06.2016.

1.8. Správca dane vydal dňa 07.07.2016 dodatočný platobný výmer č. 103459770/2016, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie január 2010 rozdiel dane v sume 48.599,36 eura a žalobcovi uložil povinnosť zaplatiť rozdiel dane do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti dodatočného platobného výmeru. Správca dane svoje rozhodnutie založil na tom, že žalobca nepreukázal vierohodnosť skutočností, ktoré uviedol počas daňovej kontroly a skutočností uvedených v daňovom priznaní - teda nepreukázal splnenie podmienok na vznik práva na odpočítanie dane podľa § 51 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH vo vzťahu k dvom dodávateľským faktúram od tuzemského dodávateľa - spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o..

1.9. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca dňa 29.07.2016 odvolanie, ktoré doplnil dňa 29.09.2016. Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal to, že správca dane nevykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu, nevysporiadal sa so všetkými dôkazmi a rozpormi medzi nimi, vychádzal z predpokladov a nie dôkazov, vydal protokol pred preverením dôkazov, ku ktorým sa žalobca nemohol objektívne dostať a nesprávne právne postupoval.

2. Žalovaný o odvolaní žalobcu rozhodol správnou žalobou napadnutým rozhodnutím číslo 104473685/2016 zo dňa 13.12.2016 tak, že dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil, nakoľko v odvolacom konaní nezistil existenciu žiadneho dôvodu pre ktorý by musel byť zrušený.

2.1. Žalovaný z hmotnoprávneho hľadiska posúdil vec podľa príslušných ustanovení zákona o DPH a z procesnoprávneho hľadiska sa odvolacie konanie spravovalo zákonom č. 563/2009 Z. z., za ktorého účinnosti aj začalo. Správnosť procesného postupu v daňovej kontrole ako aj v po nej nasledovanom vyrubovacom konaní posudzoval vzhľadom na prechodné ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. (§ 165 ods. 4 a 5) podľa zákona č. 511/1992 Zb.

2.2. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február, apríl až október a december 2010 aj u spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá mala žalobcovi dodať tovar v zdaňovacom období január 2010 a vo vzťahu ku ktorým dodávkam si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane. Dokazovaním vedeným v uvedenej spoločnosti nebolo preukázané, že táto reálne dodala predmetný tovar žalobcovi. Vznik práva na uplatnenie odpočítania dane nebol u žalobcu preukázaný. Žalobca tvrdil, že tovar dodaný spoločnosťou AICu METAL, spol. s r.o. následne dodal spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o.. Žalovaný v tejto súvislosti konštatoval, že pri preverovaní dodania tovaru v rámci obchodného reťazca AICu METAL, spol. s r. o. - žalobca - SD - spoločnosť, s.r.o. - maďarský odberateľ spoločnosti SD - spoločnosť, s.r.o., nebolo možné potvrdiť existenciu preverovaného typu tovaru a vznik daňovej povinnosti u jednotlivých článkov reťazca. Žalobca nesplnil ani podmienku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.

2.3. Žalovaný poukázal na ustanovenia upravujúce hmotnoprávne podmienky po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane (najmä § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a)

zákona č. 222/2004 Z. z.) a v tejto súvislosti uviedol, že ak nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi zo strany spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., čo v danej veci nebolo (pričom tento skutkový záver o nepreukázaní reálneho dodania tovaru žalovaný podrobne v odôvodnení rozhodnutia, reagujúc na jednotlivé odvolacie námietky žalobcu, zdôvodňoval), potom jej nevznikla ani daňová povinnosť a ak jej nevznikla daňová povinnosť, tak si žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane z tovaru uvedeného na predmetných dodávateľských faktúrach. Keďže žalobca si napriek uvedenému právo na odpočítanie dane uplatnil, je toto uplatnenie práva neoprávnené.

3. Rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 04.01.2017, ktorým dňom nadobudlo podľa vyznačenej doložky právoplatnosti aj právoplatnosť.

## II. Podstatné zhrnutie skutkových a právnych argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného

4. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného ako aj dodatočnému platobnému výmeru správcu dane - Daňového úradu Nitra ako orgánu verejnej správy prvého stupňa podal všeobecnú správnu žalobu zo dňa 04.03.2017, ktorá bola správne súdu doručená jej osobným podaním dňa 06.03.2017, a ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutí uvedených v záhlaví tohto rozsudku. Žalobca súčasne žiadal, aby správny súd žalovaného zaviazal voči žalobcovi na náhradu trov konania.

4.1. Žalobca v správnej žalobe ako prvý žalobný bod označil porušenie princípu proporcionality, ku ktorého porušeniu malo dôjsť tým, že daňová kontrola trvala dlhšie, ako ustanovuje daňový poriadok (ktorý ustanovuje v § 46 ods. 10, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia) v spojení s nariadením Rady EÚ 904/2010 (ktoré ustanovuje, že lehota na poskytovanie informácií je najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti). V danej veci správca dane ukončil daňovú kontrolu až po uplynutí cca 47 mesiacov odo dňa uplynutia zákonnej lehoty 1 roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie podľa nariadenia. Protokol z daňovej kontroly z uvedeného dôvodu nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

4.2. Ako ďalšie žalobné dôvody žalobca v žalobe vymedzil porušenie zásady kontradiktórnosti a zbraní, ku ktorému malo dôjsť tým, že správca dane počas daňovej kontroly neoboznámil žalobcu so žiadnou skutočnosťou zisteniu v priebehu daňovej kontroly, v dôsledku čoho protokol z daňovej kontroly neobsahuje vyjadrenie žalobcu k zisteným skutočnostiam a vyhodnotenie dôkazov, ktoré by žalobca v prípade oboznámenia správcou dane o priebežných zisteniach mohol predložiť. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný v rozhodnutí porušil povinnosť vysporiadať sa s námietkami žalobcu k rozhodnutiu o vyrubení dane, pričom podľa obsahu tejto časti žaloby žalobca namieta aj to, ako sa žalovaný s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu vysporiadal. Žalobca napokon ako žalobný dôvod označil porušenie povinnosti správcu dane a žalovaného vykonať dôkazy, ktoré žalobca v doplnení odvolania navrhol a porušenie princípu dvojinstančnosti konania, ku ktorému malo dôjsť tým, že žalovaný obmedzil svoje konanie v odvolacom konaní len na opis skutkového stavu zisteného žalobcom a konštatovanie, že závery prvostupňového správneho orgánu sú správne. Záverom žalobca poukázal na nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu nedostatku dôkazov preukazujúcich ním konštatované závery.

5. K žalobe sa písomným podaním na výzvu správneho súdu vyjadril žalovaný, ktorý navrhol, aby správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

5.1. Žalovaný k žalobnému bodu žaloby o porušení princípu proporcionality uviedol, že zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií sa považuje za zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko ním začína konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 určuje maximálne lehoty na poskytnutie informácií pre žiadaný orgán, avšak nie je možné z neho vyvodiť záver, že ak žiadaný orgán tieto lehoty nedodrží, musí žiadajúci orgán po ich uplynutí pokračovať v daňovej kontrole, hoci neobdržal požadované informácie. S výnimkou doby prerušenia daňová kontrola trvala 358 dní, teda bola skončená v predĺženej 12-mesačnej lehote. Žalovaný poukázal, že žalobca vzniesol námietku týkajúcu sa výkonu daňovej kontroly nad zákonom ustanovený čas po prvýkrát až v žalobe.

5.2. Žalovaný vo vyjadrení ďalej uviedol, že žalobca v žalobe aplikuje nesprávne zákonné ustanovenia, keď vzhľadom na prechodné ustanovenia daňového poriadku (§ 165 ods. 4 a 5) je na daňovú kontrolu ako aj vyrubovacie konanie potrebné aplikovať zákon č. 511/1992 Zb.. Vyjadrenia žalobcu o porušení zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní sú v rozpore so skutkovým stavom najmä s poukazom na výzvy zo dňa 18.04.2016 a 31.05.2016, ktoré správca dane zaslal žalobcovi a v ktorých ho vyzval na zodpovedanie otázok a podanie vysvetlení ku konkrétnym zisteným skutočnostiam, resp. v ktorých ho vyzval na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly. K ostatným žalobným bodom žalovaný uviedol, že tieto uplatnil už v odvolacom konaní a v rozhodnutí o odvolaní sa s nimi žalovaný vysporiadal, pričom v ňom reagoval na zásadné a relevantné námietky žalobcu.

6. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného k žalobe vyjadril replikou. Žalobca sa v replike v celom rozsahu pridržiaval žaloby, pričom opätovne v replike zopakoval niektoré skutkové a právne argumenty uvedené už v žalobe. Žalobca osobitne poukázal na to, že podľa § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. je potrebné na prerušenie konania aplikovať zákon č. 563/2009 Z. z..

7. Žalovaný sa k replike žalobcu vyjadril duplikou. Žalovaný v duplike osobitne poukázal na to, že prerušenie konania je inštitút, ktorý správcovi dane zákonne umožnil prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií), pričom tento procesný úkon súvisí s daňovou kontrolou, ktorá bola prerušená a nemôže existovať samostatne. Podľa § 165 ods. 4 a 5 zákona č. 563/2009 Z. z. sa daňová kontrola vrátane všetkých úkonov a konaní, ktoré s ňou súvisia (teda aj samotné prerušenie daňovej kontroly) vykonávajú podľa zákona č. 511/1992 Zb..

III. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov účastníkov konania a ich vyhodnotenie, právne posúdenie veci

8. Krajský súd v Nitre ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 19 v spojení s § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok - ďalej len „Správny súdny poriadok“ alebo „SSP“), viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), vychádzajúc zo stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP), preskúmal všeobecnou správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného číslo 104473685/2016 zo dňa 13.12.2016 ako aj rozhodnutie (dodatočný platobný výmer) orgánu verejnej správy prvého stupňa (správca dane - Daňového úradu Nitra) číslo 103459770/2016 zo dňa 07.07.2016, vrátane konania, ktoré predchádzalo vydaniu týchto rozhodnutí, pričom dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

8.1. Správny súd zistil dôvodnosť žaloby tak v časti, v ktorej smeruje proti rozhodnutiu žalovaného, tak i v časti, v ktorej smeruje proti dodatočnému platobnému výmeru [§ 191 ods. 3 písm. a) SSP], nakoľko v prejednávanej veci došlo podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať (a v prejednávanej veci aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom k tomuto porušeniu došlo pred správcom dane ako aj pred odvolacím orgánom, ktorý na uvedené porušenie nijakým spôsobom nereflektoval.

8.2. Z uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil aj dodatočný platobný výmer správcu dane, ktorého vydanie predchádzalo vydaniu rozhodnutia žalovaného.

8.3. Správny súd súčasne podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil vec na ďalšie konanie žalovanému. K tomuto postupu správny súd uvádza, že hoci zrušil aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa (dodatočný platobný výmer), nemožno opomenúť, že orgán verejnej správy nižšieho stupňa nie je účastníkom správneho súdneho konania, a preto musí byť vec de facto vrátená v prvom rade žalovanému, ktorý následne vec iba postúpi orgánu verejnej správy nižšieho stupňa s pripojením zrušujúceho rozsudku. Z uvedeného dôvodu správny súd vrátil vec žalovanému, hoci zrušil aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa.

9. Pre prejednanú vec sú podstatné skutkové okolnosti vyplývajúce z administratívneho spisu, ktoré sú uvedené už v I. časti odôvodnenia tohto rozsudku, a preto ich správny súd na tomto mieste neopakuje a odkazuje na ne.

10. Správny súd právne posudzoval vec podľa nasledovných ustanovení:

10.1. Podľa § 165 [Prechodné ustanovenia] ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „daňový poriadok“), daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

10.2. Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

10.3. Podľa § 15 [Daňová kontrola] ods. 2 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní“), správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie.

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

10.5. Podľa § 15 ods. 17 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, 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, najviac o 12 mesiacov.

10.6. Podľa § 25a [Prerušenie daňového konania] ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

10.7. Podľa § 25a ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, 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.

10.8. Podľa § 25a ods. 4 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, 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.

10.9. Podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

10.10. Podľa § 29 [Dokazovanie] ods. 4 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, 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.

11. Správny súd úvodom konštatuje, že vzhľadom na prechodné ustanovenia § 165 ods. 4 a ods. 5 daňového poriadku je potrebné v prejednávanej veci aplikovať ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Daňová kontrola sa v danej veci začala dňa 02.03.2011, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., ktorý bol účinný až do 31.12.2011, pričom táto nebola pred 01.01.2012, kedy nadobudol účinnosť daňový poriadok, ukončená. Za týchto okolností sa podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku daňová kontrola dokončí podľa dovtedajšieho predpisu, ktorým bol práve zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní. Súčasne podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku sa v prejednávanej veci zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní spravuje aj celé vyrubovacie konanie, nakoľko toto začalo po daňovej kontrole začatej, avšak neukončenej pred 01.01.2012, kedy nadobudol účinnosť daňový poriadok.

12. Pri posúdení veci musí súd v prvom rade poukázať na všeobecné zásady a princípy daňového konania - vrátane daňovej kontroly, ktorej účelom je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie osobitných predpisov.

13. Daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov štátu v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb a zároveň predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dovrubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Inštitút daňovej kontroly slúži na zistenie alebo overenie si skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie hmotnoprávných daňových predpisov a zároveň predstavuje nástroj na overenie pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania.

14. V prejednávanej veci základ žalobných námietok žalobcu tvorilo tvrdenie, že daňová kontrola trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprimerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodnej výmeny informácií. Žalovaný sa proti tejto námietke žalobcu bránil tým, že žalobca túto námietku dĺžky daňovej kontroly nevzniesol v priebehu daňového konania.

14.1. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca skutočne námietku o dĺžke daňovej kontroly neuplatnil v daňovom konaní. Správny súd však k uvedenému uvádza na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) konštatovaný v rozsudkoch sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013 či sp. zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.01.2017, ktorý si správny súd osvojil, a podľa ktorého sa v správnom súdnictve neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto ak žalobca v žalobe namieta aj nezákonnosť dĺžky daňovej kontroly, hoci toto nenamieta už v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné sa touto námietkou zaoberať.

15. Pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly z hľadiska jej prerušenia je dôležité presne vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia. V prejednávanej veci mal správny súd z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 02.03.2011 (§ 15 ods. 2 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a ukončená bola dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly so žalobcom (§ 15 ods. 13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Celkovo teda daňová kontrola aj s prerušeniami trvala 1.947 dní.

15.1. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného mal správny súd súčasne nesporne preukázané, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená, a to prvýkrát od 05.08.2011 do 05.03.2013 (v dĺžke 579 dní) a druhýkrát od 26.06.2013 do 30.03.2016 (v dĺžke 1.009 dní). Z oboch rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly je zrejmé, že ako dôvod prerušenia uviedol správca dane skutočnosť, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu informáciu.

15.2. Z administratívneho spisu mal správny súd rovnako preukázané, že žalovaný postupom podľa § 15 ods. 17 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní predĺžil správcovi dane lehotu na vykonanie daňovej kontroly o 6 mesiacov, teda v prejednávanej veci mala byť daňová kontrola skončená do 12 mesiacov odo dňa jej začatia.

16. Ak žalobca namieta nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, správny súd je povinný z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v prejednávanej veci bola daňová kontrola vykonaná v zákonom stanovenej lehote a v prípade, ak bola daňová kontrola prerušená, tak správny súd musí preskúmať aj to, či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly.

17. Správny súd sa z uvedeného dôvodu v prvom rade zaoberal tým, či boli v prejednávanej veci naplnené zákonné podmienky, za splnenia ktorých je možné daňovú kontrolu prerušiť. Tento čiastkový záver má totiž následne vplyv na posúdenie celkovej dĺžky daňovej kontroly v tom zmysle, že ak správny súd zistí, že neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly, nemožno dobu nezákonne

prerušeného konania nezapočítať do dĺžky vykonávanej daňovej kontroly. Právne účinky spojené s prerušením konania (napr. neplynutie lehôt) totiž môžu nastať len v prípade, ak samotné rozhodnutie o prerušení konania (v danom prípade daňovej kontroly) je zákonné.

18. Správny súd k právnej otázke, či možno daňovú kontrolu vykonávanú podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní prerušiť z dôvodu, že správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií poukazuje na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax k tejto právnej otázke, vytvorenej najvyššími súdnymi autoritami, a to NS SR a Ústavným súdom Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“), z ktorej vyplývajú nasledovné jednoznačné právne závery:

18.1. Pokiaľ ide o prerušenie konania podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, tak žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemôže byť daňová kontrola prerušená (rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017, rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17.12.2013). NS SR ďalej v rozsudku sp. zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017 konštatoval, že ani vo vnútroštátnom práve

18.2. Ani vo vnútroštátnom práve nie je zakotvený dôvod, t. j. ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní ani relevantné ustanovenia Nariadenia č. 904/2010 neumožňujú správcovi dane predĺžovať konanie nad zákonnú dĺžku, ktorú si zákonodarná moc ako jedna zo zložiek štátnej moci jednoznačne zakotvila pre daňovú kontrolu (rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017).

19. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s uvedeným právnym názorom, vyplývajúcim z ustálenej rozhodovacej praxe, nakoľko nezistil žiadny relevantný dôvod na odklon od nej (napr. zásadnú zmenu právneho prostredia, prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska a pod.).

20. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že v priebehu výkonu daňovej kontroly neboli splnené zákonné podmienky na jej prerušenie, nakoľko správca dane daňovú kontrolu obidva razy (tak rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 ako aj 26.06.2013) prerušil len z dôvodu, že zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správcovi dane však nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní (osobitne s poukazom na ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), ale len výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť daňová kontrola zákonným spôsobom prerušená.

20.1. Nakoľko na prerušenie daňovej kontroly v prejednávanej veci neboli splnené zákonné podmienky, rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemohlo ani vyvolať právne účinky spojené s takým prerušením konania, ku ktorému dôjde zákonným spôsobom (čo okrem iného zahŕňa prerušenie konania len pri naplnení zákonných podmienok). Jedným z účinkov spojených s prerušením konania (vykonaným zákonným spôsobom) je aj to, že počas prerušenia neplynú lehoty (§ 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní).

20.2. V prejednávanej veci z uvedených dôvodov správny súd nemôže prihliadať na nezákonné rozhodnutia o prerušení konania, v dôsledku ktorých je nutné vo vzťahu k daňovej kontrole konštatovať, že táto prebiehala súvisle od 02.03.2011 až do 29.06.2016, čo niekoľkonásobne prekračuje žalovaným predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly na celkovo 12 mesiacov odo dňa jej začatia.

21. Lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktné určením limitov konkrétneho typu zásahu. Tento právny názor je konformný s právnym názorom ÚS SR konštatovaným v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre

výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.

22. V prejednávanej veci správny súd nezistil z obsahu administratívneho spisu (a ani žalovaný netvrdil), že by samotný žalobca neposkytoval správcovi dane počas výkonu daňovej kontroly potrebnú súčinnosť. Z uvedeného dôvodu je potrebné uzavrieť, že v prípade žalobcu je nutné prihliadnuť na bezvýnimočný zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly, ktorý bol porušený (keď daňová kontrola trvala viac ako 5 rokov a tri mesiace, hoci mala byť skončená, v dôsledku predĺženia lehoty žalovaným, do 12 mesiacov odo dňa jej začatia).

23. Ak správca dane v prejednávanej veci nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Keďže z dodatočného platobného výmeru vyplýva, že protokol z daňovej kontroly v daňovom konaní použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto daňovej kontrole, je rovnako nezákonné (k tomu správny súd v podrobnostiach odkazuje na nález ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010). Z uvedených dôvodov správny súd musel vyhodnotiť takto získaný protokol ako nezákonne získaný dôkazný prostriedok s príslušnými dopadmi na preskúmanú vec.

24. Správny súd už vzhľadom na tento prvý žalobný dôvod žalobcu uvádza, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane (dodatočný platobný výmer), ktoré jeho vydaniu predchádzalo, je zaťažené vadou, v dôsledku ktorej rozhodnutie žalovaného ako ani správcu dane nespĺňa ani požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav a následne u nich absentuje aj logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav.

25. Ostatné žalobné body žalobcu boli v dôsledku uvedených skutočností a právnych záverov (keď správny súd zistil, že celé konanie už pred správcom dane je zaťažené vadou nezákonnosti) skonsumované a správny súd sa preto nimi meritórne bližšie nezaoberal, nakoľko tieto už nijakým spôsobom nemohli ovplyvniť rozhodnutie správneho súdu.

26. Správny súd záverom uvádza, že pozná svoju rozhodovaciu činnosť ostatných senátov v právnych veciach týkajúcich sa totožných účastníkov konania a skutkovo obdobných, v ktorých všetkých bol v konaní pred správcom dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru použitý ako dôkaz výsledok z tej daňovej kontroly, ktorej zákonnosť správny súd skúmal aj v tomto konaní a stotožňuje sa s vecnou správnosťou (výrokmi) rozsudkov Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/36/2017 - 209 z 23.05.2018, č. k. 11S/40/2017 - 216 z 23.05.2018, č. k. 11S/46/2017 - 210 z 23.05.2018 či 15S/6/2017 - 228 z 10.07.2018, avšak svoje rozhodnutie odôvodnil čiastočne iným spôsobom, nakoľko správny súd rozhodoval v tejto veci primárne s poukazom na ustálenú rozhodovaciu prax NS SR a ÚS SR, na ktorú rozhodnutia ostatných senátov nereflektujú.

27. Podľa teórie správneho súdneho procesu dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP je naplnený vtedy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní. Takáto vada spravidla spočíva okrem iného v pochybeniach pri vykonaní dokazovania, napr. vykonanie nezákonne získaného dôkazu.

28. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru o dôvodnosti správnej žaloby z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP (viac v bode 8.1. odôvodnenia), a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. Správny súd súčasne z dôvodov popísaných v bode 8.3. vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

29. Správny súd, plniac si povinnosť uviesť, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať (§ 139 ods. 2 veta druhá SSP), uvádza, že orgán verejnej správy prvého stupňa opätovne bude vo veci konať a vydá rozhodnutie, ktoré bude dostatočne odôvodnené, v ktorom osobitne posúdi zákonnosť prerušenia daňových kontrol, pri ktorom však bude viazaný právnym názorom správneho súdu uvedeným v tomto

rozsudku (§ 191 ods. 6 SSP) a náležite sa vysporiada s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi námietkami žalobcu uplatnenými v tomto konaní.

30. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že vzhľadom na plný úspech žalobcu v tomto konaní, súd priznal žalobcovi nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému, o ktorej výške rozhodne správny súd konajúc vyšším súdnym úradníkom samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia, ktorým sa konanie končí.

31. Správny súd toto rozhodnutie prijal pomerom hlasov 3 : 0.

#### **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.