

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 26S/30/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200193  
Dátum vydania rozhodnutia: 10. 12. 2020  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Pilek  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2020:4019200193.5

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Pileka a členov senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a JUDr. Vlasty Ondrejkovej, v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., sídlo Novozámocká 207, Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, zastúpený advokátom: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., sídlo Štefánikova 4, Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sídlo Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100374444/2019 zo dňa 05.02.2019 a rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 101688513/2018 zo dňa 31.08.2018, takto

### rozhodol:

Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100374444/2019 zo dňa 05.02.2019 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101688513/2018 zo dňa 31.08.2018 r u š í a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

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.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Z obsahu administratívneho spisu má správny súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2014 dňa 16.05.2014. Následne došlo rozhodnutím správcu dane k prerušeniu daňovej kontroly v čase od 07.04.2015 do 01.12.2016 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie podľa osobitného predpisu (žiadosť o MVI) a v čase od 07.12.2016 do 28.02.2018 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

2. Z predloženého administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval pravdivosť údajov uvedených daňovým subjektom - žalobcom v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2014, pričom sa zamerával aj na opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane na základe predložených faktúr, na ktorých je v pozícii dodávateľa uvedená spoločnosť, resp. fyzická osoba:

- G. O., V. XXXX/XX, P. - fa. č. 140014 zo dňa 10.03.2014; fa. č. 140017 o dňa 19.03.2014; fa. č. 140020 zo dňa 26.03.2014;

- Konex SK plus s. r. o., Štúrova 271, Nitra - fa. č. 50048/14 zo dňa 11.03.2014;

- NEXT TRADE s. r. o., Banská 4, Nové Mesto nad Váhom - fa. č. 1403574 zo dňa 14.03.2014;

- Peter Štepanek, s. r. o., Nitrianske Pravno 1200 - fa. č. 14VF0296 zo dňa 04.03.2014; fa. č. 14VF0338 zo dňa 13.03.2014;

- L. P., L. XX - fa. č. 14VF0008 zo dňa 25.03.2014;

- TC Grupe, s. r. o., Kajal 591 - fa. č. 140108 zo dňa 07.03.2014; fa. č. 140110 zo dňa 10.03.2014; fa. č. 140120 zo dňa 13.03.2014; fa. č. 140123 zo dňa 17.03.2014; fa. č. 140128 zo dňa 18.03.2014; fa. č. 140136 zo dňa 25.03.2014 a fa. č. 140140 zo dňa 28.03.2014.

Z predložených faktúr ďalej správca dane zistil, že predmetom všetkých vyššie deklarovaných dodávok boli kuracie prsia.

3. Dožiadaniami zo dňa 24.10.2014, 02.10.2014, 11.06.2014, 18.11.2014, 05.09.2014, 11.12.2014 správca dane žiadal Daňové úrady pre vybrané daňové subjekty o preverenie skutočností súvisiacich s obchodnou činnosťou uskutočnenou medzi žalobcom a deklarovanými dodávateľmi, resp. skúmal reťazec dodávateľských vzťahov od prvého dodávateľa až k žalobcovi.

4. Správca dane zaslal dňa 06.03.2018 žalobcovi oboznámenie s výsledkami daňovej kontroly č. 100499632/2018 a oznámil žalobcovi pochybnosti vyplývajúce z vykonaného preverovania skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly.

Daňový subjekt - žalobca sa k doručenému oboznámeniu vyjadril podaním zo dňa 16.03.2018.

O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100608972/2018 zo dňa 22.03.2018, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 27.03.2018, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená. Dňa 12.04.2018 bolo na daňový úrad doručené vyjadrenie žalobcu k protokolu, v ktorom daňový subjekt nesúhlasí so zisteniami správcu dane.

5. Následne správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 101688513/2018 zo dňa 31.08.2018 určil žalobcovi rozdiel v sume 176 164,59 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, nadmerný odpočet vo výške 172 229,66 nepriznal a žalobcovi vyrubil daň v sume 3 934,93 eura. Predmetné rozhodnutie napadol žalobca včas podaným odvolaním, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100374444/2019 zo dňa 05.02.2019, ktorým napadnuté rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

## II. Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

6. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný zhrnul priebeh daňovej kontroly a podstatné zistenia, ktoré viedli správcu dane k vydaniu napadnutého rozhodnutia, pričom uviedol, že správca dane v danej veci vykonal rozsiahle dokazovanie a všetky zistené skutočnosti, spôsob ich zistenia a vyhodnotenie dôkazov uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia. Žalovaný konštatuje, že napadnuté rozhodnutie preskúmal v súlade s § 63 zák. č. 563/2009 Z. z. a prijal záver, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané v súlade s týmito zákonnými požiadavkami.

7. V ďalšej časti rozhodnutia - odôvodnenia - žalovaný reagoval na jednotlivé námietky žalobcu uvedené v podanom odvolaní a tieto v konečnom dôsledku považoval za irelevantné. Žalovaný konštatoval, že z dôkaznej situácie je možné prijať záver, že v danej veci išlo o účelovo vytvorené obchodné reťazce (tak ako sú v rozhodnutí správcu dane popísané), ktorých hlavnou úlohou nie je riadne vykonávanie podnikateľskej činnosti jednotlivými spoločnosťami zapojenými v tomto reťazci, ale neoprávnené získanie nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty, keď súčasťou takýchto reťazcov je vždy tzv. zmiznutý obchodník, ktorý so správcom dane nekomunikuje, nespolupracuje, ku kontrole nepredloží žiadne doklady ani účtovnú evidenciu, ktorý navyše zväčša daňové priznanie nepodáva. V tomto smere žalovaný poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-439/04 H. W..

Podľa žalovaného bolo preukázané, že existujú objektívne skutočnosti, že daňový subjekt vedel, mohol vedieť, resp. mal vedieť, že sa svojim konaním zúčastňuje nezákonného a účelového konania, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody v podobe neoprávneného odpočítania dane.

8. Ďalej žalovaný zdôrazňuje, že v danej veci je predmetom deklarovaných zdaniteľných plnení tak špecifická komodita, akou je potravina živočíšneho pôvodu (zmrazené kuracie mäso), pričom pri obchodovaní s takouto komoditou je potrebné prihliadať na špeciálnu legislatívu a to najmä na zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách a Vykonávacie nariadenie komisie (EÚ) č. 931/2011 z 19.09.2011 o požiadavkách na výsledovateľnosť, ktorej cieľom je zdôrazniť záujem štátu na dôslednej kontrole nad obchodmi s potravinami živočíšneho pôvodu.

Dokazovaním bolo preukázané, že daňový subjekt a ani jeho dodávatelia nevykonávali podnikanie v súlade s platnou legislatívou a najmä, že preukázateľne nevyužil všetky možnosti, ktoré mu zákon

umožňuje, aby sa uistil, že sa svojim konaním nezúčastňuje na daňovom podvode (nebol prítomný pri naskladňovaní ani vyskladňovaní tovaru, nekontroloval jeho označenie ani kvalitu). Daňový subjekt nepostupoval s potrebnou starostlivosťou ani s ohľadom na potrebnú špecifikáciu tovaru.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

9. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že počas daňovej kontroly riadne preukázal materiálnu povahu realizovaných obchodných transakcií a správca dane túto skutočnosťou nespochybnil. Žalobca v konaní na preukázanie svojich tvrdení predložil faktúry, dodacie listy, prepravné doklady CMR, bezhotovostné úhrady a manipuláciu s tovarom. Žalobca vyčítal správcovi dane, že tento sa zamerlal na preverovanie a skúmanie obchodov a subjektov, s ktorými žalobca nemá a ani nemal priamy obchodný vzťah, dokonca tieto subjekty ani nepoznal. Taktiež poukázal na relevantné ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty v zmysle ktorých mu vzniklo právo odpočítať daň z tovaru.

10. Podľa žalobcu sa všetky nedostatky zistené počas daňovej kontroly nevzťahujú k žalobcovi, a preto tento nemôže zodpovedať za prípadné pochybenia osôb, s ktorými nebol v priamom obchodnom vzťahu.

11. Žalobca namietal porušenie jeho procesných práv počas výkonu daňovej kontroly, keď správca dane mu neumožnil vyjadriť sa k výpovedi T. P., o ktorom dôkaze sa dozvedel až z rozhodnutia správcu dane, resp. žalovaného. Taktiež žalobca odmietol tvrdenia žalovaného, že žalobca nezisťoval pôvod tovaru a vzhľadom na jeho charakter nepristupoval pri svojej ekonomickej činnosti s potrebnou starostlivosťou. Žalobca v tejto súvislosti tvrdí, že tovar nakupoval od tuzemských dodávateľov a preto nemal žiadnu povinnosť nahlásiť nadobudnutie tovaru príslušným orgánom. V tomto smere poukázal aj na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, z ktorých záveru vyplýva, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe právo odpočítať DPH za poskytnutý tovar z dôvodu, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba (žalobca) vedel, alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru, alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V tomto smere si správca dane svoju povinnosť nesplnil, keď neučinil záver o tom, či z vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vedieť musel.

12. Napokon žalobca v podanej žalobe namietal nezákonné prerušenie daňovej kontroly a nezákonné trvanie daňovej kontroly. Poukazuje na rozhodnutie správcu dane, ktorý dňa 31.03.2015 vydal rozhodnutie, ktorým daňovú kontrolu prerušil z dôvodu zaslania žiadosti o MVI. Prerušenie bolo ukončené až dňa 01.12.2016, čo je v rozpore s Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, keď daňová kontrola bola prerušená 603 dní. Dňa 05.12.2016 správca dane daňovú kontrolu prerušil opäť a to do ukončenia daňových kontrol u iných daňových subjektov z dôvodu, že výsledky týchto daňových kontrol sú potrebné a rozhodujúce pre zistenie skutkového stavu v žalobcovej kontrole. Žalobca vo svojom podaní zo dňa 19.12.2016 takýto postup namietal z dôvodu, že počas vykonávanej kontroly si správca dane mal možnosť overiť skutočnosti, ktoré predniesol daňový subjekt. Tieto zistenia sa podľa žalobcu nachádzajú v zápisnici správcu dane z dňa 30.03.2015. S týmito námietkami sa správca dane a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali, preto žalobca považuje ich postup za nezákonný.

### IV. Zhrnutie vyjadrenia žalovaného

13. Žalovaný sa k podanej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 15.08.2019, doručené správne mu súdu dňa 16.08.2019, pričom navrhol aby súd podanú žalobu zamietol. Vo vyjadrení žalovaný opisuje priebeh daňovej kontroly a jej výsledky tak, ako to vyplýva aj z napadnutých rozhodnutí. Žalovaný ďalej uvádza, že správnosť záverov správcu dane ako aj žalovaného potvrdzuje predložený administratívny spis a na všetkých záveroch žalovaný aj naďalej zotráva.

14. Aj žalovaný poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, v ktorých bol vyslovený názor, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje plnenia spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, môže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, a u ktorého platiteľ

vedel alebo mohol vedieť, že môže byť poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (C-354/03, C-355/03 a C-484/03).

Podľa rozhodnutia C-439/04 majú možnosť spolahnúť sa na zákonnosť svojich plnení bez toho, aby riskovali že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe len tie subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody.

15. Žalovaný tvrdí, že žalobca nepostupoval pri realizácii svojich obchodných vzťahov s potrebnou starostlivosťou vo vzťahu k potrebnej špecifikácii dodávaného tovaru, ktorý nebol na faktúrach špecifikovaný tak, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala jeho zapojenie do karuselového obehu.

16. K námietke žalobcu týkajúcej sa tvrdeného nezákonného prerušenia daňovej kontroly a prekročenej zákonnej dĺžky jej trvania žalovaný uviedol, že túto žalobca vzniesol až v podanej žalobe, a preto sa s ňou žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal a nezaoberal sa ňou. Napriek uvedenému doplnil vo vyjadrení sa k podanej žalobe, že táto námietka nie je dôvodná, že prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné, pričom tvrdí, že časový rámec na vykonanie daňovej kontroly prekročený nebol, nakoľko okrem dní, keď bola kontrola prerušená, táto trvala len 360 dní.

#### V. Ďalší priebeh konania pred správnym súdom

17. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca písomným vyjadrením zo dňa 13.11.2019, v ktorom v podstate zotrval na svojej doterajšej argumentácii.

#### VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

18. Krajský súd v Nitre ako vecne a miestne príslušný správny súd na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok - ďalej aj ako "SSP" alebo "Správny súdny poriadok") a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu 1. stupňa je potrebné zrušiť podľa ust. § 191.

19. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

20. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako "Daňový poriadok") na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa § 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priesťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Správca dane hodnotí dôkazy podľa

svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

Podľa § 61 ods. 1 písm. a), b) Daňového poriadku správca dane daňové konanie

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. 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.

Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

21. Správny súd dáva do pozornosti, že 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.

22. 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. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní alebo na ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie.

Podľa § 44 Daňového poriadku sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca danie by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu.

23. Jednou zo základných žalobných námietok žalobcu bolo aj tvrdenie, že daňová kontrola bola prerušená nezákonne a nezákonne bolo aj trvanie daňovej kontroly. Žalovaný sa proti tejto námietke bránil tým, že žalobca tieto námietky neuviedol v priebehu daňovej kontroly a hlavne v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane.

24. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že toto tvrdenie žalovaného nezodpovedá skutočnosti. Hoci možno súhlasiť s tvrdením žalovaného, že žalobca v priebehu daňovej kontroly jej dĺžku ako takú nenamietal, z podania žalobcu zo dňa 09.12.2016 je úplne zrejmé, že zákonnosť prerušenia daňovej kontroly zo strany žalobcu namietaná jednoznačne bola.

Bez ohľadu na uvedené je ale potrebné zdôrazniť, že v rozhodovacej činnosti súdov a Najvyššieho súdu SR, je ustálený právny názor, podľa ktorého otázkou zákonnosti daňovej kontroly je povinný žalovaný sa zaoberať z úradnej povinnosti, bez ohľadu na námietky daňového subjektu, uplatnené počas daňovej kontroly (5Sžf 68/2012 zo dňa 17.12.2013; 5Sžf 75/2015 zo dňa 26.01.2017; 6Sžfk 59/2019 zo dňa 10.09.2020).

25. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd rovnako za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 16.05.2014 a ukončená bola dňa 27.03.2018, kedy bol žalobcovi doručený protokol o výsledku daňovej kontroly, čiže daňová kontrola trvala skoro 4 roky.

Taktiež je z administratívneho spisu zrejmé, že daňová kontrola bola 2x prerušená a to v čase od 07.04.2015 do 01.12.2016 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie podľa osobitného predpisu - MVI a v čase od 07.12.2016 do 28.02.2018 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (správca dane čakal na ukončenie daňových kontrol u iných daňových subjektov).

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

27. Jednoznačným a pre správca dane záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť.

28. Správca dane, resp. žalovaný mali v prejednávanej veci vedomosť, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovený časový rámec, a že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahovala, v každom prípade prerušenia, dĺžku viac ako o 1 rok. Už z týchto skutočností mal správca dane, ale ja žalovaný, v dôvodoch rozhodnutia uviesť, a v administratívnom spise mali byť podklady preukazujúce z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly došlo. Tieto skutočnosti nie sú obsahom odôvodnenia preskúmaných správnych rozhodnutí a čiastočne ani rozhodnutí o prerušení konania.

29. Z obsahu napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že ako správca dane, tak aj žalovaný, na vysvetlenie týchto postupov, ktoré majú rozhodujúci význam z hľadiska posúdenia zákonnosti celej daňovej kontroly, rezignovali, čo napokon priznáva aj žalovaný vo svojom vyjadrení k podanej žalobe.

30. Bez vysvetlenia týchto podstatných skutočností, ktoré viedli správca dane k vyššie deklarovanému predĺženiu daňovej kontroly, nie je možné len z obsahu administratívneho spisu posúdiť, či bola daňová kontrola vykonaná v súlade so zákonom alebo nie a teda, či protokol o výsledku daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu alebo nie.

Správny súd preto uvádza, že napadnuté rozhodnutia - správca dane ako aj žalovaného sú zaťažené vadou spočívajúcou v nedostatočnom odôvodnení týchto rozhodnutí, čo je dôvodom na ich zrušenie, vychádzajúc z ust. § 191 ods. 1 písm. d), za použitia ust. § 191 ods. 2 písm. a) SSP.

31. Vzhľadom na skutočnosť, že tento dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí je podľa správneho súdu jednoznačne naplnený ďalšími žalobnými dôvodmi sa správny súd bližšie nezaoberal, považoval ich za skonzumované, nakoľko by už nijakým spôsobom rozhodnutie správneho súdu ovplyvniť nemohli, a pokiaľ si správny súd nemôže urobiť záver o zákonnosti celej daňovej kontroly, považuje správny súd ich riešenie za predčasné.

32. Správny súd, plniac si povinnosti uviesť, ako má orgán verejnej správy ďalej postupovať (§ 239 ods. 2 veta druhá SSP) uvádza, že orgán verejnej správy prvého stupňa bude vo veci konať a vydá rozhodnutie, ktorého odôvodnenie bude spĺňať kritériá predpokladané ust. § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku ako aj ustálenej judikatúry súdov z hľadiska preskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí.

33. Na doplnenie k dôvodom uvedeným vyššie, správny súd dáva do pozornosti správne orgánu 1. stupňa, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nie je oprávnený u kontrolovaného daňového subjektu vykonávať kontrolné úkony a nie je oprávnený vyžadovať od neho súčinnosť. Inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže byť zneužívaný na jej faktické predĺženie prostredníctvom vyžadovania súčinnosti od daňového subjektu v procesných formách, ktoré sa môžu realizovať počas daňovej kontroly (napr. svedecká výpoveď, miestne zisťovanie a pod.), a to v období, keď je výkon daňovej kontroly formálno-právne prerušený.

31. Vzhľadom na úspech žalobcu v tomto konaní rozhodol správny súd o trovách konania podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že vzhľadom na plný úspech žalobcu v konaní mu súd priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému o ktorej výške rozhodne správny súd samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia.

35. Správny súd toto rozhodnutie prijal v senáte pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 133 ods. 2 SSP). Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (§ 439 ods. 1, 2, 3 SSP). Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v § 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 (443 ods. 1 SSP). 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 SSP 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 SSP 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) SSP a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.