

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/56/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4022200450  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4022200450.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu Mgr. Mareka Janigloša a JUDr. Dariny Vargovej, v právnej veci žalobcu: AG-AUTO-GROUP s.r.o., Pod Kalváriou 2103, Topoľčany, IČO: 36 559 440, zastúpeného právnym zástupcom: Advokátska kancelária JUDr. Edit Balážiková s. r. o., Jesenského 231/5, Partizánske, IČO: 47 239 948, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 04. 10. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101539409/2018 zo dňa 08. 08. 2018, takto

### rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a** .

Žalovanému právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a** .

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalovaný žiadosťou zo dňa 27. 09. 2012 požiadal príslušného správcu dane (Daňový úrad Nitra) o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2011 a január až august 2012, pričom daňovú kontrolu žiadal začať v zmysle ust. § 46 ods. 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly, nakoľko sa jedná o daňový subjekt, u ktorého je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené.

2. Dňa 03. 10. 2012 bola za účasti konateľ'a žalobcu spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia s termínom začatia daňovej kontroly dňa 03. 10. 2012 a v ten istý deň boli správcovi dane odovzdané listinné doklady podľa potvrdenia o zapožičaní dokladov. Ďalšie listinné doklady boli predložené dňa 04. 10. 2012 a 18. 10. 2012. V podaní zo dňa 24. 10. 2012 správca dane oznámil začatie daňovej kontroly za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia splnomocnenému zástupcovi žalobcu.

3. Súčasťou spisu je i formulár "SCAC 2004" výmena informácií podľa článkov 7 a 15 Nariadenia 2010/904/ES, teda žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, pričom správca dane v januári 2013 prostredníctvom žalovaného žiadal taliansku finančnú správu o poskytnutie informácií ohľadne daňových subjektov EFFEMME AUTO S.N.C., AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. a CIRPACI IOSIF (všetky so sídlom v Taliansku). Uvedené daňové subjekty mali žalobcovi dodať osobné automobily, príp. iný tovar.

Ďalšie žiadosti (z januára 2013) správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií boli zaslané prostredníctvom žalovaného maďarskej finančnej správy a týkali sa daňových subjektov TOURNIER CAR KFT. a TRUCK-BOSS TRADE KFT. (oba subjekty so sídlom v Maďarsku), ktoré mali taktiež dodať žalobcovi automobily, príp. iný tovar.

4. Dňa 07. 01. 2013 vydal správca dane rozhodnutie o prerušení 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, ktorým prerušil daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty vykonávanú u žalobcu z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu a daňová kontrola sa prerušuje do obdobia, kedy správca dane obdrží odpovede na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že správca dane bude v kontrole pokračovať, len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila a počas jej prerušenia neplynú lehoty podľa vyššie citovaného zákona. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane uviedol, že v januári 2013 zaslal päť žiadostí o výmenu informácií a po doručení všetkých odpovedí na tieto žiadosti sa bude vo výkone daňovej kontroly pokračovať, o čom bude žalobca upovedomený. Na predmetnom rozhodnutí je vyznačená doložka právoplatnosti a vykonateľnosti dňom 15. 01. 2013.

5. Dňa 09. 04. 2013 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy, ktorá sa týkala daňového subjektu TOURNIER CAR KFT. so sídlom v Maďarsku a dňa 15. 04. 2013 mu bola doručená odpoveď talianskej finančnej správy, ktorá sa týkala daňového subjektu EFFEMME AUTO S.N.C. Ďalšia odpoveď talianskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu CIRPACI IOSIF so sídlom v Taliansku bola správcovi dane doručená dňa 27. 05. 2013.

6. Správca dane v podaní zo dňa 10. 06. 2013 zaslal žalovanému urgenciu vo veci zistenia informácií, ktoré sa týkali daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. so sídlom v Taliansku a daňového subjektu TRUCK-BOSS TRADE KFT. so sídlom v Maďarsku.

7. Dňa 20. 06. 2013 bola správcovi dane doručená odpoveď na medzinárodné dožiadanie, ktorá sa týkala daňového subjektu TRUCK-BOSS TRADE KFT. so sídlom v Maďarsku.

8. V podaní zo dňa 30. 09. 2013, 16. 01. 2014, 28. 04. 2014, 03. 09. 2014, 12. 12. 2014, 23. 03. 2015, 15. 07. 2015, 24. 11. 2015, 29. 02. 2016 a 09. 06. 2016 správca dane zaslal žalovanému urgencie, ktoré sa týkali daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. Dňa 05. 08. 2016 bola správcovi dane doručená odpoveď talianskej finančnej správy týkajúce sa uvedeného daňového subjektu.

9. Správca dane v podaní zo dňa 18. 08. 2016 oznámil žalobcovi, že dňa 05. 08. 2016 mu bola doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, a teda pominuli dôvody, pre ktoré bola predmetná daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone.

10. V podaní zo dňa 06. 09. 2016 správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, ktoré získal na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a s pochybnosťami o správnosti a pravdivosti predložených dokladov pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2011 a január až august 2012. Žalobcu vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril v určenej lehote, prípadne predložil doklady a dôkazy, ktoré má k dispozícii. Následne žalobca reagoval v podaní zo dňa 04. 10. 2016.

11. Vo výzve zo dňa 05. 10. 2016 správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel zo strany dodávateľa TRUCK-BOSS TRADE KFT., pričom žalobca opätovne reagoval, a to v podaní zo dňa 25. 10. 2016.

12. V ďalšej výzve zo dňa 02. 11. 2016 správca dane vyzval žalobcu, aby oznámil identifikačné údaje konateľov spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT. Žalobca v podaní zo dňa 14. 11. 2016 oznámil, že s požadovanými údajmi nedisponuje a správca dane má možnosť tieto údaje získať prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií a vypočítať konateľov spoločnosti.

13. Následne správca dane zaslal žalovanému ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podľa článkov 7, 15, 16 a 25-27 Nariadenia 904/2010/EU adresovanú maďarskej finančnej správe, ktorá sa týkala Róberta Hermanna, ktorý mal byť v roku 2012 konateľom spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT.

14. Dňa 16. 11. 2016 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým podľa 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 prerušil predmetnú daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, t. j. Nariadenia rady EÚ č. 904/2010. Daňová kontrola bola prerušená od 22. 11. 2016 do obdobia, kedy správca dane získa podklady pre správne určenie dane. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane uviedol, že dňa 15. 11. 2016 zaslal žalovanému ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

15. Dňa 21. 02. 2017 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy, ktorá sa týkala údajov ohľadne M. R., ktorý bol konateľom spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT. Z odpovede vyplýva, že maďarská finančná správa požiadala o vyšetrovanie a keď bude mať informácie, zašle finálnu odpoveď.

16. V podaní zo dňa 30. 05. 2017, 04. 09. 2017 a 14. 12. 2017 správca dane zaslal žalovanému urgencie týkajúce sa žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne M. R.. Dňa 02. 01. 2018 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa osoby M. R..

17. V podaní zo dňa 04. 01. 2018 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 02. 01. 2018 mu bola doručená odpoveď maďarskej finančnej správy, pominuli teda dôvody prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone.

18. Dňa 11. 01. 2018 správca dane získal údaje z príslušného úradu ohľadne motorových vozidiel dovezených žalobcom v období od januára 2011 do októbra 2012, pričom sa jednalo o 128 záznamov o dovezených vozidlách.

19. V podaní zo dňa 15. 01. 2018 správca dane oznámil žalobcovi, že má pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov predložených pri kontrole dane z pridanej hodnoty a zároveň ho oboznámil s ďalšími zistenými skutočnosťami, ako i s tým, že má právo sa k zisteným skutočnostiam vyjadriť, prípadne predložiť nové doklady a dôkazy, ktoré má k dispozícii, resp. podať vyjadrenie. Žalobca reagoval v podaní zo dňa 01. 02. 2018.

20. Dňa 27. 02. 2018 bol spísaný protokol č. 100452273/2018 z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, ktorý sa týkal dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia január až september 2011, pričom neboli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

V uvedený deň bol spísaný i ďalší protokol č. 100452274/2018 a tento sa týkal zdaňovacieho obdobia október 2011, november 2011, december 2011 a zdaňovacieho obdobia január 2012 až august 2012, pričom v časti týkajúcej sa za zdaňovacieho obdobia január 2012 je uvedené, že žalobca podal daňové priznanie, v ktorom žalobca uviedol daňovú povinnosť v sume 2.774,09 eur a daňovou kontrolou bola zistená daňová povinnosť žalobcu v sume 5.407,42 eur, čo je rozdiel 2.633,33 eur. Predmetný protokol bol doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 02. 03. 2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu, pričom tento deň sa považuje za deň ukončenia daňovej kontroly. Žalobca podal vyjadrenie zo dňa 15. 03. 2018.

21. Dňa 24. 04. 2018 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 100452274/2018 zo dňa 27. 02. 2018.

22. Dňa 25. 04. 2018 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2.633,33 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012, keď daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 23. 02. 2012 bola v sume 2.774,09 eur, daň zistená správcovi dane vo vyrubovacom konaní bola v sume 5.407,42 eur, čo predstavuje rozdiel 2.633,33 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 21. 05. 2018, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č.

101539409/2018 zo dňa 08. 08. 2018 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 04. 2018 potvrdil z dôvodov uvedených v odôvodnení svojho rozhodnutia.

## II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

23. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný opísal skutkový stav zistený správcom dane v rámci daňovej kontroly. Uviedol, že žalobca nadobudol ojazdené motorové vozidlá z iného členského štátu od dodávateľa TOURNIER CAR KFT. so sídlom v Maďarsku na základe predložených faktúr. Pri ich predaji uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane pri použití tovaru v zmysle ust. § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný v zmysle ust. § 66 ods. 3 tohto zákona ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň. V kontrolovanom zdaňovacom období január 2012 žalobca odviezol daň v sume 541,50 eur, nakoľko v tomto zdaňovacom období predal tri motorové vozidlá, pričom rozdiel dane z pridanej hodnoty bol zistený v sume 2.633,33 eur.

24. Z dôvodu preverovania splnenia podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri použití tovaru správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií v januári 2013. Z odpovede zahraničnej finančnej správy vyplynulo, že spoločnosť TOURNIER CAR KFT. sa v obchodnom registri nenachádza, číslo uvedené na faktúrach je neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH je neplatné číslo DPH, na adrese sídla spoločnosti je registrovaných veľa spoločností. Na základe tohto zistenia správca dane konštatoval, že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel dodávateľom TOURNIER CAR KFT. deklarovaným na faktúrach ním vystavených pre žalobcu ako odberateľa. Žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu tieto motorové vozidlá dodala a tým nesplnil zákonné podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri predaji použitého tovaru v tuzemsku v zmysle ust. § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

25. Žalovaný poukázal na konštatovanie správcu dane, že žalobca bol povinný pri predaji ojazdených motorových vozidiel odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle ust. § 22 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pretože základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal, alebo má prijať, zníženú o daň. Žalobca bol povinný odvieť daň v sume 2.633,33,- eur, čo je rozdiel medzi daňou, ktorú bol žalobca povinný odvieť v sume 3.450,- eur a daňou, ktorú odviezol v sume 816,67 eur.

26. V ďalšej časti svojho rozhodnutia sa žalovaný zaoberal jednotlivými námietkami, ktoré vzniesol žalobca v podanom odvolaní. Poukázal na zistenie správcu dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií a na to, že zahraničný správca dane poprel existenciu deklarovaného dodávateľa, v dôsledku čoho potom správca dane nadobudol pochybnosti o tomto dodávateľovi, t. j. spoločnosti TOURNIER CAR KFT.. Deklarovaným dodávateľom je teda neexistujúca osoba. Aj keď žalobca predložil dodávateľské faktúry, ktorými deklaruje ako dodávateľa spoločnosť TOURNIER CAR KFT., vykonaným preverovaním bolo zistené, že zdaniiteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované. Napriek tomu, že sa preukázala existencia materiálneho plnenia, teda existencia ojazdených motorových vozidiel, samotná existencia dodávateľských faktúr, ktorými žalobca deklaruje dodanie tovaru nepreukazuje, že boli vystavené na základe reálneho obchodu. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok uvedených v ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, teda nepreukázal osobu, ktorá dodala motorové vozidlá deklarované v dodávateľských faktúrach.

27. Za irelevantnú považoval žalovaný skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa (ktorý neexistuje) v režime oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Nebolo povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa a v akom režime žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ho získal, pretože skutkové zistenia spochybňujú tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosťou TOURNIER CAR KFT.. Ako nedôvodnú posúdil i námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly bolo primárne zistiť, či deklarovaný dodávateľ TOURNIER CAR KFT. uplatnil pri dodávke ojazdených motorových vozidiel režim oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. V priebehu daňovej kontroly správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a naplnil 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, pričom dôkazné bremeno bolo na žalobcovi. Napriek rozsiahlemu dokazovaniu sa nepodarilo preukázať dodanie použitého tovaru, teda motorových vozidiel, pričom bolo zistené, že ide o neexistujúcu spoločnosť. Dôkazné bremeno teda leží na žalobcovi, ktorý svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukázal, a preto mu nemohla byť osobitná úprava uplatňovania dane uznaná ako oprávnená.

28. V závere svojho rozhodnutia žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu tovar dodala a ktorá spĺňa podmienky stanovené v ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a preto je povinný pri predaji tohto tovaru odviešť daň zo základu dane zisteného v zmysle ust. § 22 ods. 1 tohto zákona, pretože daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

29. Námietky žalobcu spočívajúce vo všeobecných tvrdeniach a odkazoch na judikatúru Najvyššieho súdu SR a Európskeho súdneho dvora žalovaný považoval za všeobecné a nekonkrétne, pričom týmito námietkami žalobca vyjadril len všeobecný nesúhlas so závermi a zisteniami správcu dane. Žalobca navyše nepreukázal, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov, na ktoré poukazoval, čo bolo jeho dôkazným bremenom. Z uvedených dôvodov žalovaný ako odvolací daňový orgán rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 04. 2018 potvrdil.

### III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

30. Podanou žalobou zo dňa 04. 10. 2018 sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 08. 08. 2018 ako i rozhodnutia správcu dane zo dňa 25. 04. 2018.

31. V III. časti žaloby uviedol, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2011 a január až august 2012 sa u neho začala dňa 03. 12. 2012 a boli z nej vypracované dva protokoly zo dňa 27. 02. 2018, ktoré mu boli doručené dňa 02. 03. 2018 a týmto bola ukončená daňová kontrola. Táto kontrola však bola dvakrát prerušená, a to rozhodnutím zo dňa 07. 01. 2013 bola prerušená do 05. 08. 2016 a druhýkrát rozhodnutím zo dňa 16. 11. 2016 až do 02. 01. 2018. Daňová kontrola, vrátane času prerušenia, trvala takmer päť a pol roka.

32. V IV. časti žaloby žalobca uviedol, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly porušil ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď prekročil zákonom stanovenú jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a z tohto dôvodu je protokol z daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom. Pri vykonávaní daňovej kontroly poskytoval správcovi dane potrebnú súčinnosť a jej priebeh nemaril, ani nesťažoval. Je si vedomý skutočnosti, že správca dane daňovú kontrolu dvakrát prerušil a že doba prerušenia sa do celkového trvania daňovej kontroly v zásade nezapočítava. Toto však platí iba v prípade prerušenia, ktoré bolo v súlade s daňovým poriadkom a zásadami daňového konania. Žalobca bol toho názoru, že prerušenie daňovej kontroly zo strany správcu dane nebolo súladné so zákonom, pretože správca dane v rozhodnutí o prerušení konania nešpecifikoval, aké informácie, od ktorého daňového úradu z členských štátov Európskej únie je potrebné v rámci medzinárodnej výmeny informácií získať a na overenie akých skutočností. Zásadný dôvod nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly žalobca videl v tom, že prvé prerušenie daňovej kontroly trvalo tri a pol roka, čo je v hrubom rozpore so základnou zásadou daňovej kontroly zakotvenej v ust. § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. I keď k prerušeniu daňovej kontroly zo strany správcu dane došlo zo zákonných dôvodov, pretože bolo potrebné získať informácie z iných členských štátoch Európskej únie, toto prerušenie nemôže trvať neobmedzene a neprímerane dlho. Poukázal na čl. 10 nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 07. 10. 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, v zmysle ktorého je požiadaný orgán povinný poskytnúť informácie bezodkladne, najneskôr však do troch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Pokiaľ správca dane požadované informácie v tejto lehote neobdrží, je povinný sa informovať, prečo a z akých dôvodov nedostal odpoveď na žiadosť. Správca dane opakovane zasielal žalovanému urgencie, ale nie je zrejmé, či bol zo strany žalovaného urgovaný aj žiadaný príslušný orgán členského štátu.

33. Pokiaľ správca dane nevedel získať požadované informácie v primeranej lehote, bol povinný pokračovať v konaní aj bez týchto informácií a daňovú kontrolu mal ukončiť na podklade tých informácií, ktoré mal k dispozícii. Spomedzi dvadsiatich kontrolovaných mesiacov (január až december 2011 a január až august 2012) sa posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií pri prvom prerušení daňovej kontroly, t. j. odpoveď na piatu z piatich podaných žiadostí, ktorú správca dane obdržal až dňa 05. 08. 2016, týkala len dvoch mesiacov. Vo vzťahu k ostatným kontrolovaným zdaňovacím obdobiam pominul dôvod prvého prerušenia daňovej kontroly najneskôr dňa 20. 06. 2013, kedy správca dane obdržal odpoveď na štvrtú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a teda je evidentný neprimeraný zásah do práv a právom chránených záujmov žalobcu ako daňového subjektu.

34. Žalobca v žalobe uviedol, že v niektorých mesiacoch kontrolovaného zdaňovacieho obdobia mu dodávali tovar nasledovné subjekty: EFFEMME AUTO S.N.C., AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c., TOURNIER CAR KFT., TRUCK-BOSS TRADE KFT. a CIRPACI IOSIF, pričom konkrétne uviedol, kedy bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, kedy bola doručená odpoveď správcovi dane a ktorého zdaňovacieho obdobia sa dožiadanie týkalo. Vo vzťahu k mesiacu január 2012, ktorého sa týka žalobou napadnuté rozhodnutie, sa dôvody druhého prerušenia daňovej kontroly vôbec nedotýkali.

35. V závere tejto časti žaloby žalobca zdôraznil, že v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07. 01. 2013, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol v rozpore s ust. § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená a je teda sporné a otáznne, či k samotnému prerušeniu daňovej kontroly, v prípade neuvedenia dňa začatia prerušenia kontroly, vôbec došlo.

36. Okrem procesných pochybení žalobca v podanej žalobe namietal (V. časť žaloby), že daňové orgány nesprávne právne vec posúdili, keď uzavreli, že nespĺnil podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku podľa ust. § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a žalobca má za to, že bol povinný uplatňovať osobitnú úpravu zdaňovania. Správca dane v rámci daňovej kontroly nepreukázal nadobudnutie vozidiel žalobcom v režime oslobodenia od dane a zároveň potvrdil existenciu materiálneho plnenia. Nie je teda možné akceptovať názor, že by žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdanenia podľa vyššie uvedeného ustanovenia zákona. Režim zdanenia podľa ust. § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri predaji použitého tovaru by bol žalobca povinný použiť len v prípade, ak by nadobudol dotknutý tovar v režime oslobodenia od dane, t. j. z iného členského štátu od subjektu, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte a ktorý by predal použitý tovar v režime oslobodenia od dane, čo v rámci daňovej kontroly preukázanej nebolo.

37. Daňovou kontrolou sa zistilo a preukázalo, že dodávateľ TOURNIER CAR KFT. nebol identifikovaný pre daň v inom členskom štáte, ani v tuzemsku a žalobca bol v konečnom dôsledku povinný uplatniť osobitnú úpravu zdaňovania podľa ust. § 66 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože nadobudol použitý tovar od osoby neidentifikovanej pre daň z pridanej hodnoty. Podľa konštantnej judikatúry ESD musí byť každá transakcia hodnotená samostatne a nemožno na ňu prenášať prípadné nedostatky, ktoré nastali na inom stupni obchodu, pričom daňový subjekt v daňovom konaní nezaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností týkajúcich sa jeho dodávateľov. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci vedenej pod sp. zn. 6Sžf/9/2011 s tým, že nemôže znášať prípadné negatívne dôsledky vyplývajúce z podvodného konania jeho dodávateľa, o ktorom nemohol vedieť.

#### IV. Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

38. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 18. 01. 2019 k podanej žalobe uviedol, že trvá na výroku žalobou napadnutého rozhodnutia o odvolaní a poukázal na jeho odôvodnenie, ako i na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Kontrola v predmetnej veci bola začatá dňa 03. 10. 2012 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly a nie tak, ako to tvrdí žalobca, teda, že bola začatá dňa 03. 12.

2012. Správca dane pri výkone daňovej kontroly a počas vyrubovacieho konania postupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami zákonov a rovnako tak aj žalovaný.

39. K námietkam týkajúcim sa prerušenia daňovej kontroly (IV. časť žaloby) žalovaný uviedol, že ide o novo vznesené námietky a z toho dôvodu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia neobsahuje jeho stanovisko k týmto námietkam. Bol toho názoru, že správca dane neporušil ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pretože daňovú kontrolu vykonával v lehote jeden rok odo dňa jej začatia. Daňová kontrola v predmetnej veci sa týkala zdaňovacieho obdobia január až december 2011 a január až august 2012 a začala sa v zmysle ust. § 46 ods. 3 vyššie citovaného zákona spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly dňa 03. 10. 2012 a skončila dňa 02. 03. 2018, kedy bol doručený protokol zo dňa 27. 02. 2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v predmetnom protokole. Prerušená bola rozhodnutím zo dňa 07. 01. 2013 a zo dňa 16. 11. 2016. Správca dane počas daňovej kontroly postupne preveroval jednotlivých dodávateľov žalobcu (päť daňových subjektov) a zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ako i urgencie týchto žiadostí. Rozhodnutím zo dňa 07. 01. 2013 prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu a toto rozhodnutie bolo doručené žalobcovi dňa 15. 01. 2013. Dňa 05. 08. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 18. 08. 2016, pričom toto oznámenie prevzal dňa 02. 09. 2016. Daňová kontrola bola prerušená od 15. 01. 2013 do 05. 08. 2016.

40. V priebehu daňovej kontroly žalobca navrhol správcovi dane vypočítať konateľov spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT. a získať účtovnú evidenciu tejto spoločnosti. Z uvedeného dôvodu správca dane na základe žiadosti žalobcu zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií dňa 15. 11. 2016 a rozhodnutím zo dňa 16. 11. 2016 prerušil daňovú kontrolu od 22. 11. 2016, pričom dňa 21. 02. 2017 obdržal čiastočnú odpoveď. Konečná odpoveď maďarskej daňovej správy bola doručená správcovi dane dňa 02. 01. 2018, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní zo dňa 04. 01. 2018. Prerušenia daňovej kontroly boli v súlade so zákonom, účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane neboli známe a mohli mať, resp. aj mali vplyv na výsledok daňovej kontroly.

41. Žalovaný konštatoval, že daňová kontrola mala byť vykonaná od 03. 10. 2012 do 03. 10. 2013, čo je 366 dní. K prerušeniu daňovej kontroly došlo dňa 15. 01. 2013, teda daňová kontrola prebiehala 104 dní a na jej ukončenie správcovi dane ostalo 262 dní. Dňa 05. 08. 2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, t. j. správca dane prijal poslednú odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. K druhému prerušeniu daňovej kontroly došlo od 22. 11. 2016, a teda daňová kontrola prebiehala ďalších 109 dní, pričom na jej ukončenie správcovi dane ostalo 153 dní. Dňa 02. 01. 2018 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola druhýkrát prerušená a v tento deň správca dane prijal konečnú odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Deň doručenia protokolov, t. j. 02. 03. 2018 je dňom ukončenia daňovej kontroly, teda daňová kontrola bola vykonávaná ešte 60 dní. Z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom stanovenej lehote, trvala 273 dní a protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený v zákonnej lehote v zmysle ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

42. K námietke žalobcu, že v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07. 01. 2013 nie je uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, žalovaný uviedol, že toto rozhodnutie bolo žalobcovi riadne doručené dňa 15. 01. 2013 a v tento deň sa stalo aj právoplatným. Žalobca nevyužil v súvislosti s uvedeným rozhodnutím všetky dostupné prostriedky účinnej ochrany, ktoré mu umožňoval zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný, ani správca dane neukrátili žalobcu na jeho právach.

43. Žalobca mal počas celého konania dostatočný časový priestor na odstránenie nejasností a pochybností týkajúcich sa preukázania povinnosti o uskutočnení predmetných zdaniteľných obchodov deklarovávaným dodávateľom, čo však nevyužil a nepredložil správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

44. Zahraničný správca poprel existenciu deklarovaneho dodávateľa žalobcu, t. j. spoločnosti TOURNIER CAR KFT., na základe čoho správca dane nadobudol pochybnosti o tomto dodávateľovi. I keď žalobca predložil dodávateľské faktúry, ktorými deklaruje ako dodávateľa spoločnosť TOURNIER

CAR KFT., ale správca dane preverovaním zistil, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované, i keď sa preukázala existencia materiálneho plnenia, teda existencia ojazdených motorových vozidiel. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok uvedených v ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, teda nepreukázal osobu, ktorá mu dodala motorové vozidlá deklarované v dodávateľských faktúrach. Skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie tovaru od deklarovaneho dodávateľa (ktorý neexistuje) v režime oslobodenia od dane je tu irelevantná. Ak deklarovany dodavateľ je neexistujúca osoba, toto ešte neznamená, že použitý tovar bol dodaný osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku, ani v inom členskom štáte. Žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu tovar dodala a ktorá spĺňa podmienky uvedené v ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ vyššie citovaného zákona, a preto je povinný pri predaji tohto tovaru odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle ust. § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

45. Ďalšie námietky, ktoré spočívajú vo všeobecných tvrdeniach alebo odkazoch na rozhodnutia súdov s citáciami fragmentov ich textu, žalovaný považoval za všeobecné a nekonkrétne. Takto formulovanými námietkami žalobca vyjadril len všeobecný nesúhlas so zisteniami a závermi žalovaného.

46. V závere svojho vyjadrenia k podanej žalobe žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď konštatoval nedodržanie podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri predaji použitého tovaru v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v zdaňovacom období január 2012. Na vydanie rozhodnutia v predmetnej veci bol dostatočne zistený skutkový stav, pričom zo získaných dôkazov daňové orgány vyvodili i správne právne závery a ich rozhodnutia sú náležite odôvodnené.

47. Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol.

## V. Ďalší priebeh súdneho konania

48. Právny zástupca žalobcu podal vyjadrenie zo dňa 15. 04. 2019 k vyjadreniu žalovaného, v ktorom konštatoval, že žalovaný sa nevysporiadal s dôvodmi nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a obmedzil sa len na popisovanie postupu správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly. Dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného spočívajú predovšetkým v nerešpektovaní zákonom stanovenej maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly zo strany správcu dane. Protokol o daňovej kontrole považuje žalobca za nezákonne získaný dôkaz, nakoľko pochádza z daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná v rozpore so zákonom, keď správca dane prekročil zákonom stanovenú jednoročnú lehotu na jej vykonanie, čo je neprípustné. Opätovne zdôraznil, že v prvom rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, teda aj z tohto dôvodu považuje žalobca prerušenie daňovej kontroly za nezákonné.

49. O správnej žalobe žalobcu rozhodol správny súd v poradí prvým rozhodnutím č. k. 11S/214/2018-86 dňa 04. 12. 2019 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101539409/2018 zo dňa 08. 08. 2018 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100826062/2018 zo dňa 25. 04. 2018 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, nakoľko bol toho názoru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

50. Správny súd uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia, že bolo povinnosťou žalovaného prihladiť na pochybenie správcu dane pri vydaní rozhodnutia zo dňa 07. 01. 2013 o prerušení daňovej kontroly a z tohto pochybenia vyvodit' i zákonu zodpovedajúci skutkový a právny záver. Predmetné pochybenie správcu dane spôsobilo, že daňová kontrola nebola účinne prerušená a lehotu na jej vykonanie ďalej plynula, pričom uplynula dňa 03. 10. 2013 a ďalšie vykonávanie daňovej kontroly už nebolo v súlade so zákonom. Podľa názoru súdu sa jednalo o pochybenie, na ktoré mal žalovaný pri preskúmaní rozhodnutia správcu dane a postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, jednoznačne prihladiť bez ohľadu na to, že nebolo žalobcom namietané v odvolacom konaní a pokiaľ tak neurobil, zaťažil svoje

konanie a rozhodnutie vadou, na ktorú správny súd musel prihladať, nakoľko túto vadu namietal žalobca v podanej žalobe.

51. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť zo dňa 05. 02. 2020, o ktorej rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom v konaní pod sp. zn. 6Sžfk/30/2020 dňa 28. septembra 2022 tak, že rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/214/2018-98 zo dňa 4. decembra 2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že úlohou súdu prvého stupňa v ďalšom konaní bude postupovať v intenciách právneho názoru Najvyššieho súdu SR a opätovne vec prejednať a rozhodnúť o nej v merite veci.

52. Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku vyslovil právny názor, ktorým je Krajský súd v Nitre viazaný v zmysle ust. § 469 SSP.

53. Následne správny súd pripojil do spisu rozsudok tunajšieho súdu č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019, ktorý sa zaoberal totožnou vecou čo do merita veci i účastníkov konania ako v prejednávanej veci. Správny súd žalobu žalobcu (AG Auto Group s.r.o.) zamietol, pričom rozhodnutie správcu dane vzišlo z rovnakej daňovej kontroly, ako v prejednávanej veci, a jednalo sa o vyrubenie rozdielu dane v sume 7.650,- eur na dani pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012.

Následne správny súd dňa 14. 12. 2022 verejne vyhlásil rozsudok v zmysle ut. § 137 ods. 4 SSP.

## VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

54. 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 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len "SSP") a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 08. 08. 2018 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, bez nariadenia pojednávania (nakoľko nebola splnená ani jedna z podmienok uvedených v ust. § 107 ods. 1 SSP na to, aby súd vec prejednal s nariadením pojednávania) a dospel k záveru, že žaloba bola podaná nedôvodne a preto ju podľa ust. § 190 ods. 1 SSP zamietol.

55. Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v znení účinnom do 30. 09. 2012, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 22 ods. 1, veta prvá, vyššie citovaného zákona, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň.

Podľa § 66 ods. 2 písm. a), b), c) vyššie citovaného zákona, obchodník pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru, ktoré mu boli dodané na území Európskej únie, je povinný uplatňovať osobitnú úpravu, ak uvedené tovary boli dodané

a) osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte,

b) osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte,

c) iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte.

56. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 29. 12. 2012, teda i čase začatia daňovej kontroly u žalobcu, 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému 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 vyššie citovaného zákona, 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, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 46 ods. 3, 5, 8, 9 písm. a/, ods. 10 vyššie citovaného zákona, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotenú alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. (ods. 3)

Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. (ods. 5)

Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a) (ods. 8)

Daňová kontrola je ukončená dňom

a/ doručenia protokolu podľa odseku 8, (ods. 9 písm. a/)

Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. (ods. 10)

Podľa § 61 ods. 1, písm. b/, ods. 3, 5 vyššie citovaného zákona, správca dane daňové konanie

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 41)

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 74 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona účinného do 31. 08. 2018, teda i v čase rozhodovania žalovaného, odvolacím orgánom je druhostupňový orgán. Ak rozhodnutie vydalo

ministerstvo, odvolacím orgánom je minister, ktorý rozhoduje na základe odporúčaní ním určenej osobitnej komisie.

Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

57. Podľa § 140 SSP, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

58. Správny súd zistil, že na tunajšom súde už prebehlo konanie, v ktorom vystupovali rovnakí účastníci konania a predmetom tohto konania bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúcich rozhodnutí a postupov prvostupňového správneho orgánu týkajúcich sa daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011, január 2012 až august 2012, ktorá sa začala dňa 03. 10. 2012; a to konanie vedené pod sp. zn. 26S/39/2018, v ktorom konaní správny súd vydal rozsudok č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019. Predmetné rozhodnutie sa vzťahovalo k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktorým určil rozdiel dane v sume 7.650,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012. Nakoľko žalobca v tomto konaní uviedol rovnaké žalobné námietky (predovšetkým namietal trvanie daňovej kontroly tvrdiac, že bola prekročená zákonom stanovená lehota na jej vykonanie, v dôsledku čoho je protokol z takejto daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom a že v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07. 01. 2013 nie je uvedený deň jej prerušenia), ako v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/56/2022, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, pričom sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty, súd konštatuje, že sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením tunajšieho súdu uvedeným v rozsudku č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019 a pokladá ho za plne aplikovateľný na vec prejednávanú v tomto konaní, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia január 2012. Preto, odvolávajúc sa na vyššie uvedený rozsudok a jeho odôvodnenie, správnu žalobu zamietol ako nedôvodne podanú podľa § 190 ods. 1 SSP. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 22. 11. 2019, je založený v spise spolu s doložkou právoplatnosti a vykonateľnosti.

59. Uvedený rozsudok bol posúdený i Najvyšším súdom SR v kasačnom konaní iniciovanom žalobcom a Najvyšší súd SR rozsudkom pod sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22. 06. 2021 kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol (rozsudok Najvyššieho súdu SR je súčasťou spisu).

60. Tak ako z obsahu administratívneho spisu vyplýva, daňová kontrola začala dňa 03. 10. 2012 a mala byť ukončená dňom 03. 10. 2013. Následne, dňa 15. 01. 2013 došlo k prerušeniu daňovej kontroly, ktoré trvalo do 05. 08. 2016. K druhému prerušeniu daňovej kontroly došlo dňom 22. 11. 2016 a trvalo do 02. 01. 2018. Daňová kontrola bola ukončená dňom 02. 03. 2018, kedy boli žalobcovi doručené protokoly z daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že samotná daňová kontrola, okrem dní, keď bola prerušená, a teda keď ani neplynú lehoty podľa zák. č. 563/2009 Z. z., trvala celkom 273 dní, čo je súladné s dĺžkou daňovej kontroly vyplývajúcej z ust. § 46 ods. 10 citovaného zákona.

61. Súd poukazuje na argumentáciu rozsudku pod sp. zn. 26S/39/2018, s ktorou sa stotožňuje a z ktorej vyplýva: „Predmetná problematika dĺžky trvania daňovej kontroly boli opakovane judikovaná či

už NS SR alebo aj ÚS SR. V jednom z posledných nálezov ÚS SR č. III. ÚS 726/2016 je rozoberaná práve problematika, keď je celková dĺžka daňovej kontroly ovplyvnená v dôsledku prerušenia konania z dôvodu realizovania postupu pri medzinárodnej výmene informácií.

Vo všeobecnosti totiž čiastočne platí tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola trvajúca dlhšie ako zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom, nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami.

Ďalej možno súhlasiť aj s argumentáciou, v zmysle ktorej protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu, ak dĺžka daňovej kontroly, napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania (III. ÚS 24/2010).

Rozhodovacia prax súdov teda rozlišovala a posudzovala intenzitu daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami.

Počas prerušenia daňovej kontroly ale nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatnou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.

V kontexte uvedeného, preto protokol z daňovej kontroly nenadobudol v dôsledku jej prerušenia povahu nezákonne získaného dôkazu.

K námietke žalobcu, ktorá sa týka neuvedenia dátumu, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, správny súd uvádza, že napriek určitému pochybeniu pri vyhotovovaní rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nebol žalobca dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Z obsahu ustanovení o prerušení daňovej kontroly hl. z ods. 3 § 61 zák. č. 563/2009 Z. z. vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo zabrániť, aby k prerušeniu konania mohlo dôjsť skôr ako má daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť, resp. aby časový sklz medzi začiatkom lehoty od kedy je konanie prerušené a kedy sa o tom daňový subjekt aj reálne dozvie, bol čo najkratší.

V prejednávanej veci hoci správca dane deň od kedy je konanie prerušené neuviedol, avšak o prerušení rozhodol dňa 07.01.2013, pričom ale za deň prerušenia konania považoval deň, kedy sa daňový subjekt o prerušení dozvedel, čím bol v zmysle právnej úpravy ako aj úmysel zákonodarcu zachovaný.“

Totožný právny názor zaujal i kasačný súd pri preskúmaní prvého rozhodnutia správneho súdu (č. k. 11S/216/2018-89 zo dňa 17. júla 2020), keď v bode 33. rozsudku uviedol: „Kasačný súd považuje za zrozumiteľnú argumentáciu žalovaného, že nakoľko sťažovateľ v odvolacom daňovom konaní nenastolil otázku následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo dňa 07. 01. 2013, žalovaný ako odvolací orgán sa touto otázkou v preskúmanom rozhodnutí osobitne nezaoberal, keďže považoval daňovú kontrolu za prerušenú doručením rozhodnutia správcu dane zo dňa 07. 01. 2013 žalobcovi. Podľa názoru kasačného súdu uvedený postup žalovaného bol v medziach zákona a odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia z tohto hľadiska netrpelo nedostatkom niektorej zo zákonom vyžadovaných náležitostí ( § 63 ods. 5 Daňového poriadku).

62. K ďalším námietkam žalobcu, ktoré produkoval v podanej správnej žalobe, a to, že nesúhlasí so záverom správcu dane ako i žalovaného, v zmysle ktorého žalobca nesplnil podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania podľa § 66 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. a ďalšieho jeho tvrdenia, že správca dane v rámci daňovej kontroly nepreukázal nadobudnutie vozidiel žalobcom v režime oslobodenia od dane a zároveň potvrdil existenciu materiálneho plnenia, nie je možné akceptovať názor, že by žalobca nesplnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdaňovania podľa § 66 ods. 2 zák.

63. Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca deklaroval v zdaňovacom období január 2012 nadobudnutie použitých motorových vozidiel z Maďarska od dodávateľa: Tournier Car Kft., 1157 Budapešť, pričom pri predaji uvedených vozidiel v posudzovanom zdaňovacom období január 2012 žalobca uplatnil osobitnú úpravu dane pri použití tovaru v zmysle § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), teda odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň tvrdiac, že dodávateľom bola osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte.

64. Na účely preverovania splnenie podmienok pre uplatnenie tejto osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru správca dane zaslal orgánom maďarskej daňovej správy žiadosť o medzinárodnú

výmenu informácií k deklarovanej dodávateľskej spoločnosti Tournier Car Kft, pričom z odpovede zistil, že táto spoločnosť sa v obchodnom registri ani na adrese uvádzaného sídla nenachádza, na faktúrach sa uvádza neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH HU23973733 je neplatné.

65. Správny súd sa v tomto smere stotožňuje s tvrdením žalovaného, že ani existencia daňových dokladov a materiálneho plnenia sama o sebe ešte nepreukazuje, že tieto boli vystavené na základe reálneho obchodu. Naopak, vykonaným šetrením bolo spoľahlivo preukázané, že deklarovným dodávateľom je buď neexistujúca osoba, resp. osoba, ktorá odmietla, že by žalobcovi predmetný tovar dodávala.

66. Na základe uvedeného možno prijať záver, ktorý je zhodný so záverom žalovaného v tom zmysle, že žalobca - daňový subjekt nepreukázal osobu, ktorá tovar vôbec dodala, a ktorá zároveň spĺňa podmienky ustanovené v § 66 ods. 2 písm. a), b), c) zák. o DPH, a preto bol povinný pri predaji tohto tovaru odvieš daň zo základu zisteného v zmysle § 22 ods. 1 zák. o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 písm. a) citovaného zákona.

Podstata osobitného režimu zdanenia pri predaji použitého tovaru v tuzemsku spočíva v tom, že platiteľ dane má právo uplatniť tento režim zdanenia len v prípade, ak na predchádzajúcom stupni nebola daň z pridanej hodnoty uplatnená, čo vyplýva z ust. § 66 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH, v ktorom sú zakotvené podmienky pre použitie osobitného režimu. Žalobca splnenie týchto podmienok nepreukázal, preto možno potvrdiť, že postup správcu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.633,33 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 bol správny, a preto za správne považuje súd aj rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo rozhodnutie správcu dane potvrdené.

67. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP.

68. 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.