

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/35/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018201052
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018201052.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Nettix, s.r.o., so sídlom Skladná 6, 040 01 Košice, IČO: 36 851 701, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101744526/2018 zo dňa 6. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/164/2018-59 zo dňa 24. júna 2021, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I.
Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/164/2018-59 zo dňa 24. júna 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101744526/2018 zo dňa 06.09.2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Košice (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100882532/2018 zo dňa 23.04.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 3.494,40 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2012.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil podľa § 140 SSP a v celom rozsahu odkázal na rozsudok Krajského súdu Košice vo veci týkajúcej sa toho istého žalobcu a predmetu konania, ktorým podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal. Konkrétne sa jednalo o rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/165/2018-70 zo dňa 24. júna 2021, ktorý sa týkal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a príslušného správcu dane o vyrubení rozdielu dane na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012, a to z dôvodu porušenia povinnosti vyplývajúcej z ustanovení § 49 zákona o DPH, na rovnakom skutkovom základe. Správca dane preukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru, konkrétne kryštálového cukru od dodávateľa žalobcu: VEKOMIN s.r.o., Priemyselná 4, Košice, IČO 36741761 (ďalej len „VEKOMIN s.r.o.“) nedošlo tak, ako bolo deklarované vystavenými faktúrami a teda žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Správca dane zároveň skonštatoval, že obchodná činnosť, ktorú spoločnosť

VEKOMIN s.r.o. prezentovala predloženými faktúrami, nebola reálnou ekonomickou činnosťou tak, ako je definovaná v zákone o dani z pridanej hodnoty, v Obchodnom zákonníku a v Živnostenskom zákone a ako je obvyklá v obchodnom styku, ale bola prispôbená na splnenie účelu konania, a to v karuselovom podvode, pri ktorom sa využíva kumulovanie dane na vstupe s cieľom získať odpočítanie dane so súčasným oslobodením od dane. Nakoľko ide o reťazec spoločností zapojených do obchodu s kryštálovým cukrom tak správca dane skonštatoval, že nemožno žalobcovi priznať odpočítanie dane z nákupu kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. v zdaňovacom období november 2012 v celkovej sume 24.668,46 eura.

3. Správny súd ďalej uviedol, že žalobca uviedol štyri konkrétne žalobné námietky:

A/ nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle Článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 (ďalej len „Nariadenie“), čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly,

B/ porušenie zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly,

C/ porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s námietkou pod bodom B/, ktorú žalobca výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018,

D/ nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane.

4. Na všetky žalobné námietky žalobcu dal v plnej miere odpoveď Krajský súd v Košiciach vo vyššie spomínanom rozsudku sp. zn. 6S/165/2018 zo dňa 24. júna 2021. V odôvodnení rozsudku uviedol, že sa nestotožnil so žiadaným zo štyroch žalobných dôvodov v správnej žalobe.

5. Krajský súd k prvej námietke žalobcu, spočívajúcej v nedodržaní lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia uviedol, že je nesporné, že daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím č. 20139580/2015 zo dňa 24.04.2015 s dňom prerušenia 28.04.2015, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 28.04.2015 z dôvodu potreby zistenia informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Z administratívneho spisu rovnako vyplýva, že Oznamením zo dňa 06.09.2016 bolo oznámené žalobcovi, že pominuli dôvody prerušenia dňom 23.08.2016 (doručené žalobcovi dňa 08.09.2016), nakoľko dňa 23.08.2016 bola správcovi dane doručená v tejto predmetnej veci posledná odpoveď. Zároveň krajský súd poukazuje na právnu úpravu prerušenia daňového konania podľa Daňového poriadku, kde jednou z fakultatívnych možností prerušenia daňovej kontroly, ktorá relevantná v tomto prípade, je potreba získania informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

6. Prerúšením daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie a daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená, t.j. prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Z dikcie zákonného znenia prerušenia daňového konania je zrejmé, že Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Pokiaľ však daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

7. Krajský súd k uvedenému citoval z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/62/2018: „dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).“ Krajský súd ale zdôraznil aj ďalšiu časť citovaného rozhodnutia (bod 62 citovaného rozhodnutia):

„že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné podľa Najvyššieho súdu SR chápať ustanovenie § 44 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane 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. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určaniu a vyrubeniu dane.“

8. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že správca dane v priebehu prerušenia daňovej kontroly ako prvostupňový správny orgán, zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) príslušnému daňovému orgánu Maďarskej republiky v súvislosti s preverovaním kontraktov žalobcu s maďarskými spoločnosťami, pričom v priebehu vybavovania jeho dožiadania sa viackrát dopytoval a zisťoval stav vybavenia jeho dožiadania. Zároveň krajský súd skúmal účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly ako aj primeranosť dĺžky prerušenia, k čomu dáva tiež do pozornosti aj bod 77 už vyššie citovaného rozhodnutia, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval: „že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.“ Pri skúmaní predmetu žiadosti o MVI vo vzťahu k predmetu daňovej kontroly, t.j. či na prerušenie bol reálny dôvod a či správca dane nepostupoval svojvoľne a či dodržal účel kontroly, krajský súd konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že prerušenie konania za účelom MVI poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku kolobehu tovaru, či došlo k reálnemu dodaniu tovaru - kryštálového cukru a to preverovaním maďarských spoločností - GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft.. Tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky MVI sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Potrebné informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, ich konateľov, pričom správca dane využil urgencie zo strany správcu dane a pravidelne po troch mesiacoch urgoval maďarskú daňovú správu a podarilo sa mu ohľadne určitých maďarských daňových subjektov zistiť aj čiastkové informácie, z ktorých však nebolo možné úplne vychádzať a ukončiť daňovú kontrolu. Získané informácie boli potrebné na vyvodenie záverov pre správcu dane, či reálne bolo možné dôjsť, či došlo k fyzickej dodávke deklarovaného tovaru a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu a až po získaní týchto informácií mohol správca dane pristúpiť k vydaniu napadnutého rozhodnutia.

9. Krajský súd k prvej námietke žalobcu záverom konštatoval, že vychádzajúc z vyššie uvedeného spolu s obsahom administratívneho spisu nebolo prerušenie daňovej kontroly svojvoľné a neúčelné a informácie získané z MVI prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorým mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu MVI v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia. Vychádzajúc z tohto právneho posúdenia súd zároveň konštatuje, že nedošlo ani k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko daňová kontrola trvala necelých 12 mesiacov (344 dní): začala dňa 18.11.2014 a skončila 28.04.2015 (t.j. 161 dní), kedy bola prerušená pre MVI a následne pokračovala od 23.08.2016 do 22.02.2017 (183 dní) kedy bola ukončená. Námietka žalobcu je teda podľa krajského súdu nedôvodná.

10. Druhú námietku žalobcu, spočívajúcu v porušení zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, z dôvodu, že žalobcu v postavení kontrolovaného daňového subjektu nevyzval na vyjadrenie k vzniknutým pochybnostiam o správnosti, úplnosti či pravdivosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, pričom samotná výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku na odstránenie pochybnosti absentuje, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly, vyhodnotil krajský súd rovnako ako nedôvodnú. Správca dane výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017 podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k zisteniam v predmetnom protokole č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017 a daňový subjekt poučil, že je oprávnený vyjadriť sa

k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, vrátane listinných dôkazov. Zároveň ešte pred doručením protokolu z daňovej kontroly správca dane uskutočnil ústne pojednávanie, kde boli zo strany správcu dane uvedené preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Následne žalobca zaujal stanovisko k doručenému protokolu vo svojom vyjadrení zo dňa 15.03.2017, v ktorom namietal aj priebeh daňovej kontroly s poukazom na nesplnenie si povinnosti podľa § 46 ods. 5 DP a za jediné vyriešenie celej situácie považoval vydanie rozhodnutia o zastavení konania podľa § 62 ods. 1 písm. h/ DP. Výzvou zo dňa 28.03.2017 podľa § 45 ods. 2 písm. d/ DP správca dane vyzval žalovaného na splnenie si povinnosti - evidencie a záznamy, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené s uvedením presných mien a adries osôb, ktorých žiadal predvolať ako svedkov. V nadväznosti na skutočnosti tvrdené žalovaným vo vyjadrení správcu dane predvolal v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu vypočutia na ústnom pojednávaní viacerých svedkov, konkrétne G. I., G. L. a rovnako sa opakovane snažil zabezpečiť aj výsluch svedka C. H.. Krajský súd poukazuje aj na ďalšie dokazovanie, konkrétne zabezpečenie informácie aj prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Bratislava, ktorého výsledkom bola Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 03.08.2017 o vypočutí svedkyne E. H. za účasti zástupcu žalobcu (JUDr. Jozefa Vasilíka), ako aj ďalšie ústne pojednávanie za účasti zástupcu žalobcu (JUDr. Jozefa Vasilíka). V závere predmetnej zápisnice zúčastnené osoby vyhlásili, že boli oboznámené s obsahom zápisnice a s týmto súhlasili, ktorú skutočnosť podpisom potvrdil tiež poverený zástupca daňového subjektu. V nadväznosti na závery daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 100882698/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým daňovému subjektu (žalovaný) určil rozdiel dane v sume 24.668,46 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012.

11. Vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcom dane, nasledujúcim po oboznámení kontrolovaného daňového subjektu o záveroch protokolu vydaného dňa 13.02.2017, a s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vyvstala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, na ktoré bol kontrolovaný subjekt riadne vyzvaný postupujúc v súlade s § 46 ods. 8 Daňového poriadku, dospel krajský súd k záveru, že správca dane kontrolovanému daňovému subjektu poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcom dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní.

12. Opierajúc sa aj o rozhodovacia prax kasačného súdu, konkrétne v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/4/2020, krajský súd vyhodnotil, že predmetné pochybenie správcu dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, odôvodneným reakciou kontrolovaného daňového subjektu na výzvu správcu dane o zaujatie stanoviska k nezrovnalostiam konštatovaným v protokole o výsledku daňovej kontroly, vydanú podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Uvedené pochybenie je najmä procesného charakteru a nie je takej závažnosti, aby bolo dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného.

13. K tretej námietke žalobcu, spočívajúcej v porušení § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného, ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevyšporiadal s druhou námietkou žalobcu napriek tomu, že ju výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018 krajský súd poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, konkrétne na stranu 12, kde sa podľa krajského súdu žalovaný s námietkou žalobcu náležite vysporiadal a odôvodnil ju. Z uvedeného dôvodu považoval krajský súd tretiu námietku žalobcu za nedôvodnú.

14. K štvrtej námietke žalobcu, spočívajúcej v nedodržaní lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane krajský súd uviedol, že právna úprava účinná do 31.01.2017, t.j. v čase prebiehajúceho vyrubovacieho konania, podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej alebo vymedzenej lehote, čo znamená, že správca dane svojím postupom neporušil svoju povinnosť. Záverom podotkol, že v prípade úpravy § 65 Daňového poriadku sa jedná o procesné lehoty, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí, čo potvrdil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/5/2016 zo dňa 21.03.2018.

15. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 a contrario SSP, v zmysle ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní

úspech celkom ani z časti a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania pred krajským, ako aj pred kasačným súdom.

17. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a uviedol, že podľa jeho názoru nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Správny súd nesprávne poukazuje na predpis, ktorý neupravuje MVI v oblasti dane z pridanej hodnoty, ale poukazuje na predpis, ktorý bol účinný len do 31.12.2012.

18. Sťažovateľ tvrdil, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu MVI nebolo správcom dane odôvodnené a rovnako neuviedol, aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Skutočnosť, že bola daňová kontrola prerušená z dôvodu MVI absentuje v rozhodnutí správcu dane, ktoré neobsahuje ani odpovede z MVI, čo znamená, že predmetné informácie nemohli byť podkladom správnej úvahy správcu dane, čo je v rozpore s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ preto považuje tvrdenia krajského súdu, že informácie boli podkladom pre rozhodnutie správcu dane za nepravdivé a svedčia o tom, že krajský súd sa nedostatočne oboznámil s rozhodnutím správcu dane, čo považuje za arbitrárnosť zo strany správneho súdu a poukazuje tým na nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

19. Sťažovateľ tiež poukazuje na judikatúru k predmetnej veci, napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/47/2020 zo dňa 08.12.2020, kde Najvyšší súd konštatoval, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu MVI by nemalo trvať dlhšie ako ustanovuje osobitný predpis a zistil, že v ním prejednávanvej veci „absentujú dôvody a správna úvaha o tom, že aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly“. Ďalej v uvedenom rozsudku Najvyšší súd zdôraznil, že „daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom musia zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.“.

20. Sťažovateľ ako ďalší dôvod v kasačnej sťažnosti uviedol nesplnenie zákonnej povinnosti správcu dane stanovenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti údajov 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. Sťažovateľ poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 6Sžf/32/2011, 8Sžf/18/2013, 6Sžf/13/2014, 5Sžf/1/2016, 3Sžfk/64/2017), v ktorých poukazuje na tvrdenie, že „zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu, je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia“.

21. Sťažovateľ nesúhlasil s tým, ako sa krajský súd s uvedenou námietkou vysporiadal, nakoľko správne orgány pri výkone daňovej kontroly zasahujú do vlastníckeho práva chráneného Ústavou SR, ako aj Dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Všetky zásahy do týchto práv sa preto musia vykonať výlučne zákonom alebo na jeho základe a môžu sa pritom využívať iba právne prostriedky stanovené zákonom. Poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010, kde sa zdôrazňuje, že daňová kontrola „predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany daňovej správy“. Preto je nevyhnutné, aby orgány verejnej moci dodržiavali zákonom stanovené povinnosti bez rozdielu a nerozlišovali pochybenie správcu dane na menšiu, či väčšiu závažnosť.

22. V treťom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného, ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s druhou námietkou v správnej žalobe, (ktorá je rovnako aj druhým bodom kasačnej sťažnosti), ktorú žalobca výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018.

23. Podľa sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal s uvedenou námietkou, nedostatočne sa oboznámil s rozhodnutím správcu dane a nepreskúmal jeho zákonnosť. Argumentuje tým, že krajský súd síce poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, z ktorého následne cituje, no podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku išlo sa mal správca dane s uvedenou námietkou vysporiadať už v prvostupňovom rozhodnutí. Opakovane poukazuje na prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu.

24. Sťažovateľ namietal aj dĺžku vyrubovacieho konania, ktorá bola 14 mesiacov. Krajský súd sa s uvedenou námietkou podľa jeho názoru nevysporiadal, keď len poukázal na právnu úpravu účinnú v čase prebiehajúceho vyrubovacieho konania. Sťažovateľ dodal, že poznal právnu úpravu, avšak namietal, že sa s uvedenou námietkou, ktorú uviedol aj v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 20.04.2018, nevysporiadal správca dane vo svojom rozhodnutí v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Opierajúc sa o Nález Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 14/01, poukazuje na potrebu štátnych orgánov dodržiavať zákonom stanovené lehoty.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu vyjadril podaním zo dňa 21.10.2021, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Žalovaný argumentoval tým, že so všetkými námietkami, ktoré sťažovateľ uviedol v kasačnej sťažnosti a uvádzal ich aj v správnej žalobe, sa dôkladne vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. K žalobným dôvodom, ktoré korešpondujú s odvolacími námietkami sa vyjadril v stanovisku k žalobe, na ktorých zotrváva.

26. Žalovaný vyjadril názor, že prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade so zákonom, bolo účelné a splnilo podmienky na prerušenie daňovej kontroly. Nakoľko počas prerušenia daňovej kontroly neplynuli lehoty, práva sťažovateľa neboli porušené. Správca dane pri rozhodovaní prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, ako aj na informácie získané z MVI a po vyhodnotení všetkých dôkazov vyvodil závery, ktoré sú predmetom rozhodnutia. Zároveň poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010.

27. Záverom dodal, že sťažovateľ podľa neho nepreukázal, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo tak, ako je deklarované preverovanými faktúrami a posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona o DPH boli vecne správne a sú v súlade s príslušnými právnymi predpismi.

III.

Konanie na kasačnom súde

28. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Prejednávaná vec bola dňa 11.11.2021 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/35/2021, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach sťažnostných bodov podľa § 440 SSP, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli na internetovej

stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

30. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/164/2018 zo dňa 24. júna 2021, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101744526/2018 zo dňa 6. septembra 2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Zároveň sa domáhal aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie.

31. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane u žalobcu vykonal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenia nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január, marec, júl - december 2012 dňa 18.11.2014, a to na základe doručeného oznámenia č. 9801402/5/4703750/2014/JacL zo dňa 20.10.2014 a ukončená bola dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017 spolu s výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

32. Správca dane zaslal v súvislosti s predmetnou daňovou kontrolou dňa 22.01.2015 tri žiadosti o MVI. Rozhodnutím správcu dane č. 20139580/2015 zo dňa 24.04.2015, žalobcovi doručeným dňa 28.04.2015, správca dane prerušil daňovú kontrolu v zmysle ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to z dôvodu podania troch žiadostí o MVI týkajúcich sa DPH, na ktoré správca dane ku dňu prerušenia daňovej kontroly nedostal odpoveď.

33. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu overil, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly bolo správcovi dane doručených sedem odpovedí, vrátane čiastočných odpovedí na MVI a správca dane zaslal v priebehu prerušenia daňovej kontroly sedem urgencií. Čo sa týka konečných odpovedí na tri žiadosti o MVI týkajúcich sa DPH, na ktoré správca dane ku dňu prerušenia daňovej kontroly nedostal odpoveď, tak do konca roka 2015 správca dane dostal konečnú odpoveď na dve žiadosti o MVI a až v druhom polroku 2016 obdržal správca dane konečnú odpoveď na poslednú žiadosť o MVI.

34. Na žiadosť o MVI č. 9801402/5/169004/2015/JacL týkajúcej sa spoločnosti: GIANT INVEST Kft., Himes ut 4 4400 Nyiregyhaza, Hungary, HU23397969, obdržal správca dane jednu konečnú odpoveď zo dňa 22.06.2015, pričom v súvislosti s touto žiadosťou o MVI zaslal jednu urgenciu dňa 27.05.2015.

35. Na žiadosť o MVI č. 9801402/5/169768/20 15/JacL, týkajúcej sa spoločnosti: KT TRADE Hungary Kft., Magyar utca 36, 1053 Budapest, HU23396504, správca dane obdržal konečnú odpoveď až dňa 22.08.2016, teda vyše roka od prerušenia daňovej kontroly. Dožiadaný orgán na predmetnú žiadosť zaslal správcovi dane štyri čiastočné odpovede. K tejto žiadosti správca dane urgoval dožiadaný orgán päťkrát v priebehu prerušenia daňovej kontroly (urgenciami zo dňa: 27.05.2015, 04.09.2015, 16.12.2015, 14.03.2016, 07.07.2016).

36. Na žiadosť o MVI č. 9801402/5/169505/2015/JacL, týkajúcej sa spoločnosti: HABOS RETRO MIX Kft., Szinyei merse utca 10,1063 Budapest, Hungary, HU22955300, správca dane obdržal konečnú odpoveď dňa 22.06.2015. K tejto žiadosti správca dane zaslal jednu urgenciu zo dňa 27.05.2015.

37. Oznámením č. 103838548/2016 zo dňa 06.09.2016, v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane oznámil daňovému subjektu, že dňa 23.08.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017 doručeným spolu s výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi dňa 22.02.2017.

38. Prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 23.04.2018 správca dane určil žalobcovi rozdiel dane v sume 3.494,40 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012. Predmetom preverovania bola preprava kryštálového cukru, kde ako dodávatelia vystupovali viaceré spoločnosti. Správca dane dospel k názoru, že nemožno daňovému subjektu priznať odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti VEKOMIN s.r.o., nakoľko neboli splnené podmienky na uplatnenie práva na oslobodenie dane podľa § 49 zákona o DPH.

39. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal najmä to, že zo strany správcu dane nebola dodržaná maximálna jednoročná dĺžka daňovej kontroly a že podľa neho došlo k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly. Ďalej namietal porušenie ustanovení §46 ods. 5, § 63 ods. 5 a § 65 Daňového poriadku, čím spochybnil zákonnosť celej daňovej kontroly ako aj rozhodnutia správcu dane. Záverom tiež spochybnil zákonnosť daňovej kontroly, nakoľko správca dane vraj absolutizoval výpoveď svedka C. H. pred orgánmi Policajného zboru SR, ktorú považuje za neprípustnú v daňovom konaní a naopak spochybnil jeho svedeckú výpoveď pre účely daňového konania.

40. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 06.09.2018 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. K námietke prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly uviedol, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. S poukazom na uznesenie Ústavného súdu SR č. IV. ÚS 116/2013-11 argumentuje, že v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI neplýnú lehoty na konanie. Uviedol, že prerušenie daňovej kontroly bolo v súlade so zákonom, účelné a podmienky pre prerušenie daňového konania boli splnené. K ďalšej odvolacej námietke uviedol, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane pred ukončením daňovej kontroly oboznámil daňový subjekt s priebehom daňovej kontroly a zároveň ho vyzval, aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam. Podoťkol, že predkladanie dôkazov je upravené ako právo a zároveň povinnosť daňového subjektu prioritne v daňovej kontrole. K porušeniu práv podľa jeho tvrdení nedošlo, pretože ho správca dane oboznámil s pochybnosťami týkajúcimi sa deklarovanych zdateľných obchodov a so všetkými zisteniami z daňovej kontroly, k čomu mal daňový subjekt možnosť sa vyjadriť, čo aj využil.

41. K námietke daňového subjektu, že vyrubovacie konanie trvalo 14 mesiacov žalovaný uviedol, že podľa právnej úpravy účinnej do 31.12.2017 nebolo vyrubovacie konanie časovo obmedzené. Zo spisového materiálu zároveň vyplýva, že v danom čase správca dane na základe žiadosti daňového subjektu dopĺňal dokazovanie k čomu bol nevyhnutný dostatočný časový priestor. Za neopodstatnenú považoval aj námietku spočívajúcu v nevysporiadaní sa správcu dane s námietkami daňového subjektu v odôvodnení rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko na strane 2 odvolaním napadnutého rozhodnutia, sa správca dane vyjadril k pripomienkam daňového subjektu.

42. Záverom k námietke sťažovateľa ohľadne svedeckej výpovede C. H. uviedol, že správca dane oboznámil daňový subjekt so všetkými dôkazmi, s výsledkami dokazovania a s vyvodenými závermi. Žalovaný sa opiera o ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Všetky získané dôkazy správca dane vyhodnotil jednotlivo, ako aj v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Z výpovedí C. H. je zrejmé, že na opakované otázky odpovedal rozporne, čo viedlo správcu dane k opodstatnenému tvrdeniu o jeho nedôveryhodnosti.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

43. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

44. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

45. Podľa § 441 SSP V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

46. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

47. Podľa článku 10 Nariadenia, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

48. Podľa článku 11 Nariadenia, v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

49. Podľa článku 12 Nariadenia, pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

50. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

51. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

52. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje na
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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

53. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

54. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, 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.

55. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku 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.

56. 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. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

57. Podľa § 61 ods. 1 až 6 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.

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

(3) Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

(4) Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

(6) Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

58. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, 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.

59. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

60. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

61. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

62. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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.

63. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

64. Sťažovateľ dôvodí v kasačnej sťažnosti prekročením dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci HYDINA SK, s.r.o. uznesením sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušil a Súdnemu dvoru Európskej únie predložil prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

65. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7.

októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

66. Pre doplnenie kasačný súd uvádza, že ako vyplýva zo zistenia skutkového stavu, v priebehu prerušenia daňovej kontroly bolo správcovi dane doručených sedem odpovedí, vrátane čiastočných odpovedí na MVI a správca dane zaslal v priebehu prerušenia daňovej kontroly sedem urgencií. Len na žiadosť o MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL zo dňa 22.01.2015, na ktorú správca dane obdržal poslednú konečnú odpoveď dňa 22.08.2016, správca dane zaslal dožiadanému orgánu celkovo päť urgencií. Následne, oznámením zo dňa 06.09.2016 pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola pokračovala takmer bezodkladne po obdržaní potrebných informácií z MVI.

67. Čo sa týka kasačného dôvodu sťažovateľa ohľadne dôvodnosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI, kasačný súd konštatuje, že podľa § 441 SPP v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

68. Podľa § 439 ods. 3 písm. b/ Správneho súdneho poriadku, kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred krajským súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol. Z obsahu kasačnej sťažnosti od str. 3 vyplýva, že sťažovateľ namietal účelnosť prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI, nakoľko samotná MVI a ani informácie z nej vychádzajúce, nie sú predmetom odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ani napadnutého rozhodnutia žalovaného. Kasačný súd uvádza, že na uvedený sťažnostný bod nie je možné prihliadnuť, keďže sťažovateľ túto skutočnosť nenamietal v správnej žalobe, pričom tak urobiť mohol.

69. Povinnosť sťažovateľa spočívajúca v jasnom a úplnom vymedzení žalobných dôvodov je premietnutá aj v rozhodnutí Najvyššie správneho súdu v rozsudku sp. zn. 5Sžk/20/2020 zo dňa 16.02.2022: „Výkon správneho súdnictva je založený iba na návrhovej slobode účastníka (žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae). Súčasťou systému zodpovednosti účastníka za obranu svojich práv je aj uplatňovanie koncentračnej zásady v správnom súdnom konaní, ktorá sa prejavuje predovšetkým v stanovení dvojmesačnej prepadnej lehoty na vymedzenie všetkých žalobných bodov, teda tvrdení o porušení určitého právneho predpisu v postupe alebo rozhodnutí správneho orgánu (§ 181 ods. 1, § 183 SSP). V uvedenej lehote je žalobca povinný stanoviť hranice súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia a nastoliť okruh otázok, ku ktorým správny súd zaujme stanovisko a urobí záver o tom, či postup a rozhodnutie orgánu verejnej správy bol z namietaného hľadiska v súlade alebo v rozpore s právnymi predpismi. Na dôvody žaloby, ktoré neboli uplatnené v stanovenej lehote, súd neprihliada, až na výnimky stanovené zákonom (§ 134 ods. 2 SSP).“

70. Kasačný súd k jednotlivým sťažnostným bodom podporne odkazuje na skutočnosť, že Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol o kasačnej sťažnosti sťažovateľa v súvisiacej veci (pri totožnosti podstatných námietok v kasačnej sťažnosti) rozsudkom sp.zn. 2Sfk/30/2021 z 24. augusta 2022 (oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2012), ktorého súvisiacu časť v zmysle § 464 ods. 1 SSP uvádza v odôvodnení tohto rozhodnutia. Kasačný súd v uvedenej veci kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a s jednotlivými námietkami sťažovateľa sa vysporiadal nasledujúco:

71. Pokiaľ ide o vyhodnotenie prerušenia daňovej kontroly, z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že žalovaný v tomto smere odstraňoval pochybenie správcu dane (spočívajúce v absencii jeho argumentácie v tomto smere) keď v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že daňová kontrola bola prerušená za účelom žiadostí MVI vo vzťahu maďarským spoločnostiam GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft., pričom požadované informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, z ktorého dôvodu správca dane opakovane urgoval maďarskú daňovú správu, na čo sa mu podarilo získať informácie, významné pre vyvodenie záverov pre správcu dane. V tejto súvislosti je tiež potrebné uviesť, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného tvoria jeden celok, preto pokiaľ žalovaný, reagujúc

na odvolacie námietky, odstraňoval nedostatky prvostupňového rozhodnutia, tomuto postupu niet čo vytknúť.

72. Správne mu súdu možno vytknúť, že v napadnutom rozsudku v podstate uviedol, že správca dane odôvodnil prerušenie daňovej kontroly, keď tento nedostatok odstraňoval až žalovaný v preskúmanom rozhodnutí (a teda zodpovedajúce odôvodnenie je obsahom až preskúmaného rozhodnutia žalovaného). Rovnako pochybil, keď zhodnotil, že „tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane.“ Z obsahu administratívneho spisu (protokol č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017) skutočne vyplynulo, že výsledky MVI mali dosah na určenie dane, nie však za zdaňovacie obdobie november 2012 (správca dane pre toto zdaňovacie obdobie preveroval dodanie tovaru od dodávateľov VEKOMIN s.r.o. a Auto Venator s.r.o.), ktoré bolo predmetom prvostupňového rozhodnutia. Preto je na mieste otázka, akým spôsobom mal správca dane zdôvodniť aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Za daných okolností preto kasačný súd hodnotil ako dostatočné v preskúmanom rozhodnutí obsiahnuté objasnenie dôvodov vedúcich k prerušeniu daňovej kontroly, trvania tohto prerušenia a argumentáciu, z ktorej vyplynulo, že zahraničnému správcovi dane boli opakovane zasielané urgencie, ako aj následne vyhodnotenie získaných informácií ako nevyhnutných a rozhodujúcich pre správne určenie dane.

73. Záverom kasačný súd dodáva, že správny súd v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalobcu nie je oprávnený skúmať účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly v dôsledku žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií ani účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly a potrebnosti žiadostí o MVI, hoci vyplývajú z administratívneho spisu.

74. Sťažovateľ vo svojich podaniach argumentuje v tom smere, že ním tvrdené nedodržanie lehoty samo osebe spôsobuje nutnosť zastavenia vyrubovacieho konania, pretože inak by už akékoľvek vydané rozhodnutie bolo zaťažené neodstrániteľnou vadou nezákonnosti (s poukazom na princíp legality). S touto argumentáciou sa kasačný súd nestotožňuje. Pritom lehoty, na ktoré sťažovateľ poukazuje (§ 65 ods. 1 a 2 Daňového poriadku), sú procesného charakteru a aj v prípade ich nedodržania nie je možné vyvodiť, že by zaniklo právo vyrubiť daň, alebo, že by malo byť ďalšie konanie zastavené, ako uvádza daňový subjekt (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4SŽ/7/2015 zo dňa 04.11.2015).

75. Aj keď s ohľadom na princíp právnej istoty je žiaduce, aby správne orgány dodržiavali zákonom stanovené lehoty, ich porušenie samo osebe nie je zásahom do práva na spravodlivý proces účastníka. Nedodržanie takýchto lehôt môže mať v závislosti od situácie za následok konštatovanie prietahov v konaní (sp. zn. I. ÚS 47/96, sp. zn. II. ÚS 62/99, sp. zn. II. ÚS 14/01), avšak ani existencia prietahov nezakladá nezákonnosť rozhodnutia ako takého (sp. zn. II. ÚS 247/2018-12 zo dňa 10.05.2018).

76. Preto aj keď by orgán verejnej správy v dôsledku omeškania s vydaním rozhodnutia porušil právo účastníka na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov, nerobí takáto vada v postupe správneho orgánu vydané rozhodnutie z tohto dôvodu nezákonným. Správny súd nemôže rozhodnutie daňového orgánu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie len z dôvodu, že bolo vydané po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, pretože tento nedostatok, ktorý už nemožno inak odstrániť, nezbavuje orgán správy daní povinnosti ukončiť vyrubovacie konanie vydaním rozhodnutia.

77. Následne sa kasačný súd zaoberal sťažnostným bodom, v ktorom sťažovateľ vytýkal správcovi dane porušenie ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku (a v tejto súvislosti aj správne mu súdu nesprávne právne posúdenie identického žalobného bodu), keď tento sťažovateľovi neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a nevyzval ho, aby sa k nim vyjadril, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V tejto súvislosti sťažovateľ správne mu súdu vytkol, že pri ukladaní daní nie je možné rozlišovať mieru závažnosti procesného pochybenia správcu dane.

78. Kasačný súd nespochybňuje tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Sťažovateľ však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver, že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné

procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“ (nález sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015).

79. Vyššie uvedené potvrdzuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v uznesení sp. zn. III. ÚS 215/2021-13 zo dňa 09.03.2021, v ktorom práve vo vzťahu k namietanému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že „zásadu zákonnosti ... nemožno vykladať tak, že každé porušenie zákona pri rozhodovaní o výške daňovej povinnosti bez ohľadu na jeho závažnosť zakladá dôvod na zrušenie vydaného rozhodnutia. Aj prieskum rozhodnutí vydaných v správnom súdnictve je založený na tom, že k zrušeniu rozhodnutia môže viesť len podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [porovnaj § 191 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku]. Nesprávna je teda už východisková téza ..., podľa ktorej každé porušenie ustanovení daňového poriadku zakladá nezákonnosť výsledného rozhodnutia. Naopak, to, či tá-ktorá vada mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, je predmetom súdneho prieskumu, a len v prípade, že je tento vplyv preukázaný, ide o dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia.“ (k tomu viď bližšie body 8 až 12 vyššie citovaného uznesenia).

80. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vydal dňa 13.02.2017 protokol č. 157302/2017 z daňovej kontroly. Následne správca dane uskutočnil dňa 16.02.2017 za prítomnosti sťažovateľa ústne pojednávanie, na ktorom boli zo strany správcu dane uvedené preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov s celkovým zhrnutím výsledku kontroly spolu so stanoviskom sťažovateľa k uvedeným zisteniam. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľovi doručený dňa 22.02.2017 spolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Následne sťažovateľ zaujal stanovisko k doručenému protokolu vo svojom vyjadrení zo dňa 15.03.2017, v ktorom namietal aj porušenie ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Výzvou zo dňa 28.03.2017 podľa § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku správca dane vyzval sťažovateľa na predloženie evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené s uvedeným presných mien a adries osôb, ktorých žiadal predvolať ako svedkov.

81. Vzhľadom na žiadosť sťažovateľa vo vyjadrení zo dňa 15.03.2017 správca dane predvolal v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu vypočutia navrhnutých svedkov, a to

- G. I. - skladníčku, nezúčastnila sa;
- G. O. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017;
- G. L. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.06.2017.

82. Správca dane, za účelom výsluchu C. H., požiadal o jeho predvedenie v termíne 07.08.2017 a 19.09.2017, avšak bezúspešne. Správca dane tiež zabezpečil prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Bratislava vypočutie E. H. (Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 03.08.2017). Následne správca dane uskutočnil dňa 20.04.2018 ústne pojednávanie so sťažovateľom za účelom prerokovania pripomienok k protokolu z daňovej kontroly, na ktorom zrekapituloval jednotlivé úkony, ktoré boli vykonané vo vyrubovacom konaní.

83. Sťažovateľovi nebola odňatá možnosť riadne konať pred daňovými orgánmi. Navyše kasačný súd zdôrazňuje, že správca dane dňa 16.02.2017 na ústnom pojednávaní zhrnul kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, k čomu sťažovateľ v zmysle zápisnice zaujal stanovisko. Sťažovateľ mohol v priebehu vyrubovacieho konania navrhnuť dôkazy. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, tak aj učinil, na čo správca dane reagoval výsluchom svedkov (resp. ich predvolaním/opakovanou žiadosťou o predvedenie). Sťažovateľ okrem namietania procesných pochybení v kasačnom konaní neuviedol žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré mali byť predmetom dokazovania.

84. Kasačný súd vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcom dane, nasledujúcim po oboznámení sťažovateľa o záveroch protokolu vydaného dňa 13.02.2017, a s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vystala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, na ktoré bol sťažovateľ riadne vyzvaný, dospel k záveru, že správca dane sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcom dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní. Mal tak dostatok priestoru na to, aby ovplyvnil rozhodnutie správcu dane a bolo tak zachované jeho právo na objektívne vykonané dokazovanie vedúce k riadnemu zisteniu skutkovému stavu.

85. Sťažnostný bod, v ktorom sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia vo vzťahu k namietanému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku, kasačný súd považoval za neopodstatnený s poukazom na už v bode 19 citované závery („prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného tvoria jeden celok“) a skutočnosť, že žalovaný sa s vyššie uvedenou výčitkou sťažovateľa vysporiadal v dostatočnom rozsahu a so záverom, s ktorým sa stotožnil aj kasačný súd.

86. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

87. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

88. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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