

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/30/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018201053
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 08. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018201053.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa: Nettix, s.r.o., so sídlom Skladná 6, 040 01 Košice, IČO: 36 851 701, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/165/2018-70 zo dňa 24. júna 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.
Konanie na finančnom orgáne

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č.: 100882698/2018 zo dňa 23.04.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z .z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel v sume 24.668,46 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101744821/2018 zo dňa 06.09.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie konštatujúc, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január 2012, marec 2012 a júl až december 2012, ktorá bola začatá dňa 18.11.2014 (Oznámenie č. 9801402/5/4703750/2014/JacL zo dňa 20.10.2014) a ukončená 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.

3. Ďalej žalovaný uviedol, že sťažovateľ v zdaňovacom období november 2012 uplatnil odpočítanie dane z faktúr za nákup kryštálového cukru od dvoch spoločností, spomedzi nich od spoločnosti VEKOMIN s.r.o., Priemyselná 4, Košice, IČO 36741761 (ďalej len „dodávateľ“) - sedem faktúr. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od vyššie uvedeného dodávateľa, ktorý sa od 25.10.2014 zlúčil so spoločnosťou Materáčik s.r.o., ktorá sa dňa 16.12.2014 zlúčila so spoločnosťou JUPAS s.r.o. a tá sa dňa 16.01.2015 zlúčila so spoločnosťou Ferrara s.r.o., ktorá je v konkurze.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane z Protokolu z daňovej kontroly č. 9801404/5/5230936/2013 zo dňa 22.11.2013 vykonanej u dodávateľa za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrťrok 2012 (úradný záznam č. 100285280/2017 zo dňa 14.02.2017) zistil, že daňovou kontrolou nebolo potvrdené, že dodávateľ reálne dodal cukor, ako to deklaroval vystavenými faktúrami, jeho obchodná činnosť nebola reálnou

ekonomickou činnosťou, 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. Zo záverov uvedenej kontroly vyplynulo, že k reálnemu dodaniu kryštálového cukru nedošlo tak, ako to bolo faktúrami deklarované.

5. Žalovaný vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku a formou žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) preveroval skutočnosti týkajúce sa spoločností GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft., pričom z dôvodov ich nekontaktnosti nebolo možné v priebehu 3 mesiacov preveriť požadované skutočnosti. Správca dane využil inštitút urgencyie a pravidelne po troch mesiacoch urgoval maďarskú daňovú správu k poskytnutiu predmetných informácií. Následne boli maďarskou daňovou správou posielané odpovede najprv v čiastočnom vyjadrení, z ktorých sa nedali správne posúdiť skutočnosti, ktoré boli predmetom daňovej kontroly.

6. Žalovaný konštatoval, že bez poznatkov z MVI nebolo možné dostatočne zistiť podmienky kontroly správnosti odpočtu DPH, pričom konečnú odpoveď dostal správca dane 22.8.2016 a Oznámením č. 103838548/2016 zo dňa 06.09.2016 oznámil sťažovateľovi, že dňa 23.08.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

7. Namietané porušenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyhodnotil ako neopodstatnené so záverom, že správca dane pred ukončením daňovej kontroly oboznámil sťažovateľa s priebehom daňovej kontroly a vyzval ho aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam. Zároveň ho oboznámil s pochybnosťami týkajúcimi sa deklarovaných zdaniteľných obchodov a so svojimi zisteniami.

8. Vo vzťahu k dĺžke vyrubovacieho konania uviedol, že podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2017 nebolo určené žiadne časové obmedzenie vyrubovacieho konania, počas ktorého správca dane na základe žiadosti sťažovateľa dopĺňal dokazovanie. Zároveň žalovaný vyhodnotil ako neopodstatnené aj ostatné námietky.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal sťažovateľ na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd zamietol. V odôvodnení najmä uviedol, že

- Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie prerušenia daňovej kontroly;

- prerušenie daňovej kontroly od 28.04.2015 do 23.08.2016 nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorých mali byť sťažovateľom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti;

- nedošlo k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko daňová kontrola trvala necelých 12 mesiacov (344 dní);

- vzhľadom na priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcou dane, nasledujúcim po oboznámení sťažovateľa 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 sťažovateľ riadne vyzvaný postupujúc v súlade s § 46 ods. 8 Daňového poriadku, správca dane poskytol sťažovateľovi dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcou dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní;

- rozsah zásahu do práv sťažovateľa takýmto postupom (zrejme absenciou výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku - pozn. kasačného súdu) závisí aj od odpovede na otázku akým spôsobom sťažovateľ chcel reagovať na pochybnosti správcu dane k uplatnenému nároku na odpočet DPH, pričom z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly nenavrhol žiadne také dokazovanie, ktoré by zásadným spôsobom bolo schopné zmeniť závery správcu dane o nedôvodnosti nároku sťažovateľa;

- predmetné pochybenie správcu dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, odôvodneným reakciou sťažovateľa na výzvu správcu dane o zaujatie stanoviska k nezrovnalostiam konštatovaným v protokole o výsledku daňovej kontroly, vydanú podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku;

- žalovaný sa s námietkou porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku riadne vysporiadal;

- vyrubovacie konanie začalo a vykonalo sa podľa právnej úpravy účinnej do 31.01.2017, ktorá (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku) nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej

alebo vymedzenej lehote, pričom lehoty na rozhodnutie podľa § 65 Daňového poriadku sú procesnými lehotami, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

A)

10. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zmeniť tak, že súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

11. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- správny súd pri svojej argumentácii poukazuje na v čase prerušenia daňovej kontroly neúčinný zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý medzinárodnú výmenu informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty neupravoval;
- správca dane v prvostupňovom rozhodnutí, ktorého zákonnosť žiadal sťažovateľ preskúmať spolu s preskúmaným rozhodnutím, skutočnosť, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu podania žiadostí o MVI, nespomenul ani neobsahuje odpovede z MVI, pričom v bode 61 na strane 19 napadnutého rozsudku citované tvrdenie správneho súdu nevyplýva z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia a teda správny súd sa nedostatočne oboznámil s prvostupňovým rozhodnutím tam uvedené tvrdenie si vymyslel;
- na predmetný prípad je potrebné aplikovať závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudkoch pod sp. zn. 8Sžfk/47/2020 zo dňa 08.12.2020 a sp. zn. 4Sžfk/62/2018, keď správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podania žiadostí o MVI na dobu takmer 16 mesiacov, pričom v prvostupňovom rozhodnutí nie je ani zmienka o tejto skutočnosti a správca dane žiadnym spôsobom neuviedol, aký význam malo toto prerušenie daňovej kontroly;
- žalovaný sa v preskúmanom rozhodnutí iba obmedzil na konštatovanie, „že bez informácií získaných z odpovedí na MVI, by neboli skutočnosti týkajúce sa dodania tovarov zistené dostatočne a správca dane by nemal dostatočné podklady a informácie na vydanie rozhodnutia.“, pričom konkrétne podklady a informácie neuvádza;
- porušenie povinnosti správcu dane uvedenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku spôsobuje vadu zákonnosti daňovej kontroly, ktorá tak nemá za následok zákonné vyrubovacie konanie a za zákonné sa nemôže považovať ani rozhodnutie správcu dane vydané v tomto vyrubovacom konaní („Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia“ - rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/32/2011, 8Sžf/18/2013, 6Sžf/13/2014, 5Sžf/1/2016, 3Sžfk/64/2017);
- zároveň v zmysle nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, pričom pre zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane, či určení jej rozdielu, je akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly (t. j. nedodržanie právnych predpisov upravujúcich daňovú kontrolu) vylúčené;
- rozlíšenie menšej či väčšej závažnosti procesného pochybenia správcu dane nie je v žiadnom všeobecne záväznom právnom predpise publikovanom v Zbierke zákonov (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. M-SŽ doV 1/00) uvedené a menšiu či väčšiu nezákonnosť nie je oprávnený v oblasti vyrubenia dane vzhľadom na článok 59 ods. 2 Ústavy SR posudzovať ani súd;
- aj napriek tomu, že sťažovateľ námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku a o dĺžke vyrubovacieho konania uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018, správca dane sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s touto námietkou nevysporiadal, čím z jeho strany došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pričom poukaz správneho súdu v bode 70 napadnutého rozsudku na preskúmané rozhodnutie žalovaného potvrdzuje, že správny súd sa nedostatočným spôsobom oboznámil s rozhodnutím správcu dane a jeho zákonnosť nepreskúmal;
- vzhľadom na to, že námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku a o neprimeranej dĺžke vyrubovacieho konania uviedol v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018, bolo povinnosťou správcu dane v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku sa s touto námietkou vo svojom rozhodnutí vysporiadať, k čomu nedošlo;
- správny súd k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku nezaujal žiadne stanovisko;

- s poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 14/01, mal správca dane podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku povinnosť vydať rozhodnutie najneskoršie v lehote 60 dní od začatia konania, alebo podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku požiadať nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia;
- správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal a ani nepožiadaval nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, čo predstavuje o zrejmu nezákonnosť v postupe správcu dane, ktorá nie je odstrániteľná v ďalšom konaní.

B)

12. Žalovaný v replike na kasačnú sťažnosť najmä uviedol, že prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade so zákonom, nebolo svojvoľné, bolo účelné, podmienky pre prerušenie daňovej kontroly boli splnené, lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a práva sťažovateľa neboli porušené. Zaslanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií správca dane preveroval podmienky a okolnosti obchodovania s kryštálovým cukrom, do ktorého bol sťažovateľ zapojený v preverovaných zdaňovacích obdobiach (január, marec, júl, august, október, november a december 2012) a aj na základe získaných odpovedí, keď správca dane prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a po vyhodnotení všetkých zabezpečených dôkazov, vyvodil závery vo veci nepriznaného práva na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. v zdaňovacom období november 2012.

13. Ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 30.09.2021 vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o., podľa ktorého sa 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 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.

14. Záverom uviedol, že sťažovateľ nepreukázal, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo tak, ako je to deklarované preverovanými faktúrami a jeho tvrdenia a predložené dôkazy nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné jednoznačne použiť ako dôkaz o splnení podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právne názory kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

16. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. augusta 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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.

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

Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

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.

Podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie rady“), žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však dožiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje na jeden mesiac.

17. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti, založenej na dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t. j. že správny súd vec nesprávne právne posúdil.

18. Sťažovateľ v prvom rade vytýkal správcovi dane absenciu akejkoľvek zmienky o prerušení daňovej kontroly a o jeho význame. V tejto súvislosti tiež namietať poukaz správneho súdu na zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov ako aj pochybenie, ktorého sa dopustil v bode 61 na strane 19 napadnutého rozsudku, keď tam uvedené tvrdenie správneho súdu nevyplýva z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. V tejto súvislosti možno uznať dôvodnosť tejto výčitky, pričom však strohá poznámka o tom, že „Jednou z fakultatívnych možností prerušenia konania podľa Daňového poriadku 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“ nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, pričom z jeho obsahu nesporne vyplýva, že vyššie uvedený právny predpis správny súd na prejednávanej právnej veci ani neaplikoval a nedopustil sa tak vady podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.

19. 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.

20. Správny súd 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.

21. 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.

22. 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).

23. 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 prieťahov v konaní (sp. zn. I. ÚS 47/96, sp. zn. II. ÚS 62/99, sp. zn. II. ÚS 14/01), avšak ani existencia prieťahov nezakladá nezákonnosť rozhodnutia ako takého (sp. zn. II. ÚS 247/2018-12 zo dňa 10.05.2018).

24. Preto aj keď by orgán verejnej správy v dôsledku omeškania s vydaním rozhodnutia porušil právo účastníka na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov, 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.

25. 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.

26. 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“ (nálezný sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015).

27. 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).

28. 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.

29. 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

- F. U. - skladníčku, nezúčastnila sa;
- F. H. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017;
- F. A. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.06.2017.

30. Správca dane, za účelom výsluchu P. V., 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 Q. V. (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.

31. 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.

32. Kasačný súd vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcou 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 správcou 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.

33. 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.

V.

34. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správny súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú v súlade s ust. § 461 S.s.p.

35. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania príslúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

36. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s ustanovením § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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