

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 21S/117/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200655
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 04. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2022:4021200655.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a Mgr. Adriany Némethovej, 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. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101537791/2018 zo dňa 08. 08. 2018, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a** .

Žalovanému súd 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. Žalobca podal dňa 16. 11. 2011 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011, v ktorom uviedol daň celkom v sume 3.387,83 eur, odpočítanie dane celkom v sume 0,57 eur a v sume 1.296,48 eur a vlastnú daňovú povinnosť v sume 2.090,78 eur. Žalovaný žiadosťou zo dňa 27. 09. 2012 požiadal príslušného správcu dane (Daňový úrad Nitra) o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 a január 2012 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 konateľa 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 tromi žiadosťami 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 dve žiadosti (z januára 2013) správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií boli zaslané prostredníctvom žalovaného maďarskej finančnej správe 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, kedy bolo aj doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu.

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 vypočítania svedka L. K., ktorý mal byť v roku 2012 konateľom spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT..

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.

Dňa 21. 02. 2017 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy, ktorá sa týkala údajov ohľadne L. K., 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.

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 L. K.. Dňa 02. 01. 2018 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa osoby L. K..

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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 október 2011 je uvedené, že žalobca podal daňové priznanie, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 2.090,78 eur a daňovou kontrolou bola zistená daňová povinnosť žalobcu v sume 4.124,12 eur, čo je rozdiel 2.033,34 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.

19. 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.

20. Dňa 25. 04. 2018 správca dane vydal rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 2.033,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 (daň vyrubená v daňovom priznaní doručenom dňa 18. 11. 2011 v sume 2.090,78 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 4.124,12 eur a rozdiel dane v sume 2.033,34 eur).

21. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 21. 05. 2018.

22. O podanom odvolaní žalovaný rozhodol rozhodnutím zo dňa 08. 08. 2018 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 04. 2018 potvrdil.

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 október 2011 žalobca odviezol daň v sume 541,50 eur, nakoľko v tomto zdaňovacom období predal dve motorové vozidlá, pri ktorých deklaroval dodanie od spoločnosti TOURNIER CAR KFT., pričom rozdiel dane z pridanej hodnoty bol správcom dane zistený v sume 2.033,34 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 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. V tomto prípade protihodnotu tvorí celková predajná cena motorových vozidiel v sume 15.449,- eur a daň, ktorú bol povinný žalobca odvieť je v sume 2.574,84 eur. Žalobca porušil ust. § 19 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., pretože daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca je povinný odvieť daň v sume 2.033,34 eur, čo je rozdiel medzi daňou, ktorú bol povinný odvieť v sume 2.574,84 eur a daňou, ktorú odviezol v sume 541,50 eur.

26. V ďalšej časti svojho rozhodnutia sa žalovaný zaoberal jednotlivými námietkami, ktoré vzniesol žalobca v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Poukázal na zistenie v rámci medzinárodnej výmeny informácií, na základe ktorého správca dane nadobudol pochybnosti o osobe deklarovaného dodávateľa, t.j. spoločnosti TOURNIER CAR KFT.. Nebolo zistené nadobudnutie predmetného tovaru od toho dodávateľa v režime oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Deklarovaným dodávateľom je neexistujúca osoba. Aj keď žalobca predložil dodávateľské faktúry, ktorými deklaruje ako dodávateľa uvedenú spoločnosť, vykonaným preverovaním bolo zistené, že zdaniiteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované. Samotná existencia dodávateľských faktúr, ktorými žalobca deklaruje dodanie tovaru, nepreukazuje, že boli vystavené na základe reálneho obchodu. Posudzované doklady môžu byť dôkazom len vtedy, ak boli vystavené na základe reálneho plnenia od deklarovaného dodávateľa. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazy o osobe dodávateľa predmetných motorových vozidiel a 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 deklarovaného dodávateľa, ktorý neexistuje, v režime oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, je irelevantná. 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..

27. Ako nedôvodnú posúdil i námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly bolo primárne zistiť, či deklarovaný dodávateľ 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 deklarovaným dodávateľom, t.j. spoločnosťou TOURNIER CAR KFT., nakoľko 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 odvieš 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.

Námietky žalobcu spočívajúce vo všeobecných tvrdeniach a odkazoch na judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 6 Sžf/9/2011, sp. zn. 3 Sžf/1/2011 a sp. zn. 3 Sžf/24/2012) a Európskeho súdneho dvora (C-354/03, C-355/03 a C-484/03) 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 poukazyval, 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

29. 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.

30. V III. časti žaloby uviedol, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 a január 2012 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 rokov.

31. 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 nebolo súladné so zákonom, pretože správca dane v rozhodnutí o prerušení konania nešpecifikoval, aké informácie, od ktorého daňového orgánu 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 požiadavý orgán povinný poskytnúť informácie bezodkladne, najneskôr však do troch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Pokiaľ správca dane požadované informácie v tejto lehote neoddrží, 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.

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 2011 až december 2011 a január 2012 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 (vo veci subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c.) týkala len dvoch, a to januára 2012 a marca 2012. Vo vzťahu k ostatným kontrolovaným mesiacom 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. 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 ohľadne týchto jednotlivých subjektov a kedy bola doručená odpoveď správcovi dane týkajúca sa týchto subjektov. Vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu október 2011 mal správca dane k dispozícii všetky relevantné informácie už dňa 09. 04. 2013, napriek tomu bola daňová kontrola aj vo vzťahu k tomuto mesiacu prerušená až do 05. 08. 2016 a potom opakovane od 22. 11. 2016 do 02. 01. 2018, pričom dôvody druhého prerušenia daňovej kontroly sa mesiaca október 2011 vôbec netýkali. 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.

32. 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 preukázané nebolo. 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

33. Vo vyjadrení zo dňa 18. 01. 2019 k podanej žalobe žalovaný 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.

34. 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. 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 (po opakovanom urgovaní), 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.

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.

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.

35. Žalobca mal počas celého konania dostatočný časový priestor na odstránenie nejasností a pochybností týkajúcich sa preukázania povinnosti o uskutočnení predmetných zdaniteľných obchodov deklarovanej dodávateľom, čo však nevyužil a nepredložil správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Nesplnil zákonné podmienky osobitnej úpravy dane pri predaji použitého tovaru v tuzemsku z dôvodu nepreukázania osoby, ktorá dodala predmetný použitý tovar.

Na základe odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane nadobudol pochybnosti o osobe deklarovanej dodávateľa, t.j. TOURNIER CAR KFT.. Žalobca predložil dodávateľské faktúry, ktorými deklaruje ako dodávateľa uvedenú spoločnosť, 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 deklarovaného dodávateľa, ktorý neexistuje, v režime oslobodenia od dane, je tu irelevantná. Ak deklarovaný dodávateľ 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.

36. Ďalšie námietky, ktoré spočívajú vo všeobecných tvrdeniach a 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.

V závere svojho vyjadrenia k podanej žalobe žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ust. § 3, § 24 a § 63 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď dospel k záveru o nedodržaní podmienok pri uplatnení 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 október 2011. Na vydanie rozhodnutia v predmetnej veci bol dostatočne zistený skutkový stav, pričom zo získaných dôkazov správca dane vyvodil i správne právne závery a jeho rozhodnutie je náležite odôvodnené. Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

37. Právny zástupca žalobcu podal vyjadrenie zo dňa 29. 04. 2019 k vyjadreniu žalovaného, v ktorom konštatoval, že žalovaný sa nevysporiadal s dôvodmi nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a obmedzil sa len na popísanie 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 nepripustné. Opätovne zdôraznil, že v prvom rozhodnutí zo dňa 07. 01. 2013 o prerušení daňovej kontroly, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená a vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu október 2011 pominul dôvod prvého prerušenia daňovej kontroly najneskôr dňa 20. 06. 2013, nakoľko posledná nezodpovedaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií sa tohto zdaňovacieho obdobia netýkala a napriek tomu prvé prerušenie daňovej kontroly trvalo až do 05. 08. 2016.

38. O podanej žalobe žalobcu zo dňa 04. 10. 2018 rozhodol správny súd rozsudkom č.k. 11S/217/2018-104 dňa 04. 12. 2019 tak, že podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101537791/2018 zo dňa 08. 08. 2018 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100825520/2018 o dňa 25. 04. 2018 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie, nakoľko bol toho názoru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

Správny súd uviedol v odôvodnení svojho rozsudku, že bolo povinnosťou žalovaného prihliaď 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 lehota 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 prihliaď 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 prihliaďať, nakoľko túto vadu namietal žalobca v podanej žalobe.

39. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť zo dňa 15. 01. 2020, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd SR v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/27/2020 rozsudkom zo dňa 27. 10. 2021 tak, že rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/217/2018-104 zo dňa 04. 12. 2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd SR ako kasačný súd vo svojom rozsudku vyslovil právny názor na otázku prerušenia daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo dňa 07. 01. 2013 a jeho

obsahu, ktorým je Krajský súd v Nitre viazaný v zmysle ust. § 469 SSP. Uviedol, že úlohou správneho súdu bude vysporiadať sa s ostatnými námietkami, ktoré uplatnil žalobca v správnej žalobe, osobitne vo vzťahu k námietke vplyvu lehôt obsiahnutých v čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráce a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty na prerušenie daňovej kontroly. Kasačný súd dal do pozornosti správneho súdu rozsudok Súdného dvora Európskej únie zo dňa 30. 09. 2021, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, C-186/20.

Po vrátení veci správne mu súdu sa ďalšie konanie viedlo na tunajšom súde pod sp. zn. 21S/117/2021.

VI. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

40. 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, opätovne 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 nebola podaná dôvodne, a preto ju podľa ust. § 190 ods. 1 SSP zamietol.

Rozsudok v predmetnej veci správny súd verejne vyhlásil dňa 26. 04. 2022 v zmysle ust. § 137 ods. 4 SSP.

41. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, účinnom do 30. 11. 2011, 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, 3 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.

Základom dane pri predaji tovaru podľa odseku 2 je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou zníženú o daň. Ak ide o predaj použitého tovaru podľa odseku 1 písm. e), základ dane podľa prvej vety sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok a na daňovú povinnosť sa vzťahuje § 19 ods. 3.

42. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 08. 2018, teda i čase vykonávania a ukončenia daňovej kontroly, 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu 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.

Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero

právných úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 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.

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

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

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

Podľa § 46 ods. 3, 5, 8, 9 písm. a/, ods. 10 veta prvá a druhá vyššie citovaného zákona, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené 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.

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. 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 nezasíela. 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)

Daňová kontrola je ukončená dňom

a/ doručenia protokolu podľa odseku 8,

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, 3, 4, 5 vyššie citovaného zákona (v rovnakom znení ako v čase prvého prerušenia daňovej kontroly), 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. 21a)

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.

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 správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

43. Podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, (ďalej len 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.

Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

44. Tunajšiemu súdu je z jeho rozhodovacej činnosti známe, že už prebehlo u neho súdne konanie, v ktorom vystupovali rovnakí účastníci konania a jeho predmetom bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane, ktoré vychádzali z daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 a január 2012 až august 2012 začatej dňa 03. 10. 2012. Jednalo sa o konanie vedené pod sp. zn. 26S/39/2018, v ktorom sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia marec 2012. Správny súd vydal rozsudok č.k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

Z tohto rozsudku je zrejmé, že žalobca v žalobe, ktorá bola predmetom konania vedeného na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/39/2018 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 aktuálne vedenom pod sp. zn. 21S/117/2021, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia október 2011. Taktiež je z rozsudku tunajšieho súdu č.k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019 zrejmé, že argumentácia žalovaného a dôvody uvedené v jeho rozhodnutí, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia marec 2012 sú obsahovo totožné s jeho argumentáciou a dôvodmi uvedenými v rozhodnutí, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia október 2011. Podkladom pre vydanie rozhodnutia v obidvoch prípadoch (zdaňovacie obdobie marec 2012 a zdaňovacie obdobie október 2011) boli výsledky jednej daňovej kontroly u žalobcu a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (marec 2012 v rozhodnutí, ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/39/2019 a október 2011 v rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho prieskumu v konaní vedenom pod sp. zn. 21S/117/2021, ktoré bolo pôvodne vedené pod sp. zn. 11S/217/2018).

Rozsudok tunajšieho súdu č.k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. 09. 2019, ktorým súd zamietol žalobu žalobcu, bol predmetom kasačného konania na základe kasačnej sťažnosti žalobcu a Najvyšší súd SR rozsudkom v konaní pod sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22. 06. 2021 kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol ako nedôvodnú. Obidva rozsudky si súd pripojil a sú súčasťou súdneho spisu v tejto veci.

45. V predmetnej veci bol správny súd s poukazom na ust. § 469 SSP viazaný právnym názorom Najvyššieho správneho súdu SR ako kasačného súdu, vyjadreným v jeho rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/27/2020 zo dňa 27. 10. 2021, na rozhodnutie správcu dane zo dňa 07. 01. 2013 o prerušení daňovej kontroly (v ktorom správca dane opomenul uviesť dátum prerušenia daňovej kontroly), jeho obsah a účinky. Kasačný súd bol toho názoru, že ak správca dane v rozhodnutí zo dňa 07. 01. 2013 o prerušení daňovej kontroly neurčil deň jej prerušenia, ide nepochybne o procesný nedostatok, pretože zákon s týmto údajom v rozhodnutí počíta a viaže naň právne následky. V takom prípade však platia všeobecné pravidlá pre nadobudnutie účinkov prerušenia konania, ktoré sú spojené s odoslaním, resp. doručením rozhodnutia. V dôsledku neuvedenia dňa prerušenia konania preto rozhodnutie zo dňa 07. 01. 2013 nemožno rozumne považovať za zmätočné a hľadiť naň, ako keby nebolo vydané. Ďalej kasačný súd konštatoval, že právoplatné rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly bolo aj bez uvedenia dňa prerušenia jednoznačné čo do obsahu a právne záväzné čo do formy, pričom jeho účinky i podľa sťažovateľa nenastali skôr, ako bolo doručené žalobcovi, ktorému bolo určené. V rovine subjektívnych práv žalobcu kasačný súd nevidel žiadne rozumné dôvody pre pochybnosti o tom, že chýbajúci údaj o začiatku prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo 07. 01. 2013 vecne nezasiahol do práv alebo právom chránených záujmov žalobcu. Z hľadiska zákonnosti preskúmaného rozhodnutia zastáva kasačný súd názor, postup správcu dane nespôsobil právne následky, ktoré konštatoval správny súd, a teda účinky prerušenia daňovej kontroly nastali dňom 15.

01. 2013, kedy bolo rozhodnutie o tom doručené žalobcovi, čím možno považovať za naplnený aj účel relevantnej právnej úpravy... (citácia časti bodu 20 vyššie označeného rozsudku kasačného súdu, resp. bodu 27 rozsudku Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 1Sžfk/61/2020 zo dňa 22. 06. 2021).

46. Vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa neprimeranej dĺžky trvania daňovej kontroly ako celku sa súd v predmetnej veci následne zameril na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 a január 2012 až august 2012, nakoľko v prípade, ak by správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil by tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke jej trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola by v takom prípade nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej by nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že by takýto protokol použitý bol, tak celé daňové konanie by bolo zaťažené vadou nezákonnosti a rovnako tak by bolo nezákonné i rozhodnutie (ktoré je vlastne zavŕšením celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania), pretože by vychádzalo zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole z takejto nezákonnej kontroly.

Z 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 (ďalej aj zákon č. 563/2009 Z.z.) jednoznačne vyplýva, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, pričom v prípade prerušenia daňovej kontroly sa primerane použije ust. § 61 tohto zákona. Toto ustanovenie (§ 61 ods. 1 písm. b/ vyššie citovaného zákona) dáva správcovi dane možnosť prerušiť daňové konanie, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, pričom je tu odkaz napr. na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

47. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že predmetná daňová kontrola u žalobcu sa začala 03. 10. 2012, pričom žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach deklaroval nákup a dovoz tovaru (ojazdených motorových vozidiel) od dodávateľov z iných členských štátov a jeho následný predaj na území SR. S poukazom na ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona č. 222/2004 Z.z. pri predaji použitého tovaru, medzi ktorý patria aj ojazdené motorové vozidlá sa uplatňuje osobitná úprava zdaňovania v prípadoch, ak sú splnené podmienky uvedené v tomto ustanovení zákona a túto osobitnú úpravu si žalobca i uplatnil. Je len logické, že v rámci daňovej kontroly a správneho určenia daňovej povinnosti žalobcu bolo potrebné preveriť i tieto dodávky a následný predaj tovaru, teda v konečnom dôsledku dôvodnosť uplatnenia osobitnej úpravy zdaňovania tohto tovaru. Správca dane vypracoval a v januári 2013 zaslal prostredníctvom žalovaného tri žiadosti pre taliansku finančnú správu, ktorými žiadal 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 dve žiadosti (z januára 2013) správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií boli zaslané prostredníctvom žalovaného maďarskej finančnej správy a týkali sa deklarovaných dodávateľov žalobcu, t.j. daňových subjektov so sídlom v Maďarsku, a to TOURNIER CAR KFT. (zdaňovacie obdobie 3. a 4. štvrťrok 2011 a nadobudnutý tovar v hodnote 172.600,- eur) a TRUCK-BOSS TRADE KFT. (zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrťroku 2012 a nadobudnutý tovar v hodnote 159.700,- eur), ktoré mali taktiež dodať žalobcovi automobily, príp. iný tovar v rokoch 2011 a 2012. Je plne v kompetencii správcu dane v odôvodnených prípadoch požiadať o poskytnutie medzinárodnej výmeny daňových informácií v zmysle priamo aplikovateľného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012 (ďalej aj nariadenie č. 904/2010 alebo nariadenie).

Rozhodnutím zo dňa 07. 01. 2013 správca dane prerušil predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (napríklad zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010) a zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré v odôvodnení rozhodnutia identifikoval uvedením čísla žiadosti (jednalo sa o tri žiadosti do Talianska a dve žiadosti do Maďarska). Podľa názoru súdu bolo prerušenie daňovej kontroly, vzhľadom k potrebe preverenia žalobcom predložených dokladov, dôvodné. Účinky prerušenia daňovej kontroly nastali dňom 15. 01. 2013 (45. bod tohto rozsudku), čo konštatoval i kasačný súd, nakoľko v tento deň bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Daňová kontrola bola teda prerušená od 15. 01. 2013 do obdobia, kedy správca dane obdrží odpovede

na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a správca dane bude v kontrole pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré bola prerušená.

Dňa 09. 04. 2013 bola správcovi dane zo strany žalovaného doručená odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu TOURNIER CAR KFT.. Odpoveď talianskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu EFFEMME AUTO S.N.C. bola správcovi dane doručená dňa 15. 04. 2013 a odpoveď týkajúca sa daňového subjektu CIRPACI IOSIF mu bola doručená dňa 27. 05. 2013.

V podaniach zo dňa 10. 06. 2013 správca dane urgoval u žalovaného žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa daňového subjektu TRUCK-BOSS TRADE KFT. (Maďarsko) a daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. (Taliansko).

Dňa 20. 06. 2013 bola správcovi dane doručená odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu TRUCK-BOSS TRADE KFT..

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. 2015 správca dane urgoval u žalovaného žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. (Taliansko). Odpoveď talianskej finančnej správy bola správcovi dane doručená dňa 05. 08. 2016 a následne v podaní zo dňa 18. 08. 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 05. 08. 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone. Uvedené znamená, že daňová kontrola bola prerušená od 15. 01. 2013 do 05. 08. 2016 vrátane.

48. Na základe výzvy správcu dane zo dňa 05. 10. 2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel dodávateľom TRUCK-BOSS TRADE KFT., žalobca v podaní zo dňa 25. 10. 2016 navrhol výsluch konateľov tejto spoločnosti a taktiež navrhol získať účtovnú evidenciu spoločnosti a listinné doklady preukazujúce dodanie tovaru. Následne (opätovne na základe výzvy správcu dane zo dňa 02. 11. 2016 na oznámenie identifikačných údajov konateľov uvedenej spoločnosti) žalobca v podaní zo dňa 14. 11. 2016 uviedol, že nedisponuje technickými ani informačnými prostriedkami na zistenie údajov o konateľoch spoločnosti, ale možnosť získať údaje, predvolať a vypočuť konateľov, zadovážiť účtovnú evidenciu a doklady preukazujúce dodanie tovaru má správca dane.

Správca dane v novembri 2016 vypracoval a zaslal žalovanému pre maďarskú finančnú správu ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou žiadal o výsluch L. K. ako štatutárneho zástupcu spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT., pričom formuloval konkrétne otázky pre neho. Rozhodnutím zo dňa 16. 11. 2016 správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu u žalobcu podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. od 22. 11. 2016 z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010) a zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktorú v odôvodnení rozhodnutia identifikoval uvedením čísla žiadosti.

Čiastočná odpoveď maďarskej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 21. 02. 2017 a v podaní zo dňa 30. 05. 2017, 04. 09. 2017 a 14. 12. 2017 správca dane urgoval podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Konečná odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 02. 01. 2018 a následne v podaní zo dňa 04. 01. 2018 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 02. 01. 2018 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a pokračuje sa v jej výkone. Uvedené znamená, že daňová kontrola bola druhýkrát prerušená od 22. 11. 2016 do 02. 01. 2018.

49. V ust. § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. je upravené pokračovanie v daňovom konaní (teda i v daňovej kontrole s poukazom na ust. § 46 ods. 10 vyššie tohto zákona) tak, že správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Správca dane takto i postupoval a vo vykonávaní daňovej kontroly v prípade jej prvého prerušenia pokračoval od 06. 08. 2016, nakoľko dňa 05. 08. 2016 mu bola doručená odpoveď na poslednú zo žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré zaslal v januári 2013.

V prípade druhého prerušenia daňovej kontroly správca dane pokračoval v jej vykonávaní od 03. 01. 2018, nakoľko dňa 02. 01. 2018 mu bola doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Predmetná daňová kontrola u žalobcu tak prebiehala od 03. 10. 2012 do 14. 01. 2013 vrátane (t.j. 104 dní), prerušená bola od 15. 01. 2013 do 05. 08. 2016 vrátane, potom prebiehala od 06. 08. 2016 do 21. 11. 2016 vrátane (t.j. 108 dní), ďalej bola prerušená od 22. 11. 2016 do 02. 01. 2018 (vrátane) a pokračovala od 03. 01. 2018 do 02. 03. 2018 vrátane (t.j. 59 dní), kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly a tento deň sa v zmysle ust. § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. považuje za deň ukončenia daňovej kontroly začatej dňa 03. 10. 2012. Výkon daňovej kontroly trval 271

dní (104 dní + 108 dní + 59 dní), čo znamená, že zákonom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená a daňová kontrola bola ukončená v lehote ustanovenej zákonom.

50. K námietkam žalobcu, ktoré uviedol v IV. časti žaloby (kde zároveň uznal, že k prerušeniu daňovej kontroly došlo zo zákonných dôvodov, pretože bolo potrebné získať informácie z iných členských štátov) je potrebné zdôrazniť, že žalobca neoznačil žiadne ustanovenie príslušného zákona, z ktorého by pre správcu dane mala vyplývať povinnosť v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly špecifikovať, aké informácie, od ktorého daňového orgánu z členských štátov EÚ a na overenie akých skutočností je potrebné získať v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií. Prerušenie daňového konania je upravené v ust. § 61 zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré sa použije i na prerušenie daňovej kontroly, čo vyplýva z ust. § 46 ods. 10 veta druhá tohto zákona. Ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. (v zmysle ktorého správca dane pri prerušení predmetnej daňovej kontroly postupoval) dáva správcovi dane možnosť prerušiť daňové konanie a rovnako aj daňovú kontrolu, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia alebo, ak je potrebné získať informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí. Náležitosti rozhodnutia sú upravené v ust. § 63 zákona č. 563/2009 Z.z. a toto ustanovenie možno primerane použiť i v prípade náležitostí procesného rozhodnutia o prerušení daňového konania, resp. daňovej kontroly. Z ust. § 61 zákona č. 563/2009 Z.z., ale ani z ust. § 63 tohto zákona nemožno žiadnym ich výkladom vyvodiť povinnosť správcu dane uvádzať v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly špecifikáciu, ktorej sa domáhal žalobca v správnej žalobe. Súd je toho názoru, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 07. 01. 2013 o prerušení daňovej kontroly s poukazom na právny názor kasačného súdu uvedený najmä v bode 20 rozsudku v konaní pod sp. zn. 5Sžfk/27/2020 zo dňa 27. 10. 2021 (ktorým bol správny súd v predmetnej veci viazaný) bolo vydané v súlade s ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a ust. § 63 tohto zákona. Neuvedenie dátumu prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí zo dňa 07. 01. 2013 je procesným nedostatkom (čo konštatoval i kasačný súd), ale obsah a dôvody tohto rozhodnutia boli nepochybné, a preto rozhodnutie vyvolalo právne účinky prerušenia daňovej kontroly dňom 15. 01. 2013. Vo výrokovej časti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07. 01. 2013 správca dane jednoznačne uviedol, že daňovú kontrolu prerušuje podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu do obdobia, kedy obdrží odpovede na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a v kontrole bude pokračovať, ak pominú dôvody jej prerušenia. V odôvodnení tohto rozhodnutia uviedol, že dňa 03. 01. 2013 a 04. 01. 2013 zaslal päť žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré žiadosti špecifikoval uvedením ich čísla. Všetky tieto žiadosti sa nachádzajú v administratívnom spise a je z nich zrejmé, finančnej správe ktorého členského štátu (Taliansko, Maďarsko) boli určené, ktorého obdobia sa týkali (roky 2011 a 2012) a čo nimi správca dane preveroval (dodanie ojazdených motorových vozidiel, resp. iného tovaru žalobcovi na základe faktúr v období rokov 2011 a 2012). Pokiaľ by žalobca mal záujem, mohol do spisu týkajúceho sa predmetnej daňovej kontroly nahliadnuť a overiť si dôvod jej prerušenia ako i preverované údaje. Takáto požiadavka žalobcu však z predloženého administratívneho spisu nevyplýva.

Odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu TOURNIER CAR KFT. bola správcovi dane doručená dňa 09. 04. 2013, odpoveď talianskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu EFFEMME AUTO S.N.C. bola správcovi dane doručená dňa 15. 04. 2013 a odpoveď týkajúca sa daňového subjektu CIRPACI IOSIF mu bola doručená dňa 27. 05. 2013. Odpoveď maďarskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu TRUCK-BOSS TRADE KFT. bola správcovi dane doručená dňa 20. 06. 2013 po predchádzajúcej urgencii zo dňa 10. 06. 2013 a odpoveď talianskej finančnej správy týkajúca sa daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. bola správcovi dane doručená až dňa 05. 08. 2016, čomu predchádzali urgencie správcu dane zo dňa 10. 06. 2013, 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. 2015. Následne bol žalobca v podaní správcu dane zo dňa 06. 09. 2016 oboznámený so zistenými skutočnosťami a okrem iného i s tým, že informácie zistené v rámci žiadosti týkajúcej sa daňových subjektov EFFEMME AUTO S.N.C. a AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. nemajú vplyv na výsledný stav daňovej kontroly.

I keď pre výsledok daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia október 2011 (v ktorom období žalobca podľa ním predložených dokladov predal na domácom trhu dve ojazdené motorové vozidlá Peugeot 407, ktoré mu mal dodať maďarský daňový subjekt TOURNIER CAR KFT. v septembri 2011 podľa faktúry č. 379-011 a v októbri 2011 podľa faktúry č. 482-011) bola rozhodujúca odpoveď maďarskej finančnej správy doručená správcovi dane dňa 09. 04. 2013 týkajúca sa daňového subjektu TOURNIER CAR KFT., nemohol správca dane pokračovať v predmetnej daňovej kontrole po doručení tejto odpovede,

teda v apríli 2013. Predmetná daňová kontrola sa týkala zdaňovacích období január 2011 až december 2011 a január 2012 až august 2012, v ktorých žalobca deklaroval nákup ojazdených motorových vozidiel od dodávateľov z iných členských štátov a ich následný predaj na domácom trhu, teda správca dane musel preveriť všetkých žalobcom deklarovaných dodávateľov vo všetkých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach a pokiaľ mu nebola doručená i posledná odpoveď na jeho žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, nemohol pokračovať v jej výkone. Nie je potom dôvodná námietka žalobcu v žalobe, že vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu október 2011 mal pokračovať v daňovej kontrole. Zodpovedá skutočnosti, že už dňa 09. 04. 2013 mal správca dane k dispozícii všetky relevantné informácie týkajúce sa vyššie uvedeného dodávateľa a zdaňovacieho obdobia október 2011, ale napriek tomu nemohol pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly. Správca dane za účelom adekvátneho zistenia skutkového stavu a preverenia skutočností uvádzaných žalobcom v daňových priznaniach za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia využil i inštitút medzinárodnej výmeny daňových informácií a daňovú kontrolu prerušil až do obdobia, kedy obdrží odpovede na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Takýto postup bol zákonný a súladný s účelom daňovej kontroly a smeroval k tomu, aby správca dane spoľahlivo zistil skutkový stav pre správne určenie a vyrubenie dane v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Nemožno spochybníť právo správcu dane, aby mu na základe jeho žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií boli v súlade s nariadením č. 904/2010 poskytnuté také informácie, po preverení ktorých v spojení s inými dôkazmi bude možné určiť daňovú povinnosť kontrolovaného daňového subjektu s konečnou platnosťou. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že zo žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií ohľadne daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. vyplýva, že správca dane potreboval preveriť nadobudnutie ojazdených motorových vozidiel žalobcom od tohto dodávateľa za zdaňovacie obdobie 1. štvrťroku 2011 v hodnote 22.200,- eur, prípadne i ďalšie oddania tovaru v roku 2011 a 2012 od tohto dodávateľa, pričom predmetom daňovej kontroly boli zdaňovacie obdobia január 2011 až december 2011 a január 2012 až december 2012. Správca dane teda správne vyčkal na doručenie všetkých odpovedí (teda aj poslednej odpovede dňa 05. 08. 2016) na jeho päť žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktoré boli dôvodom pre vydanie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07. 01. 2013, a to i za situácie, že odpoveď talianskej finančnej správy vo veci daňového subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c. nebola poskytnutá v lehote podľa nariadenia č. 904/2010 a netýkala sa zdaňovacieho obdobia október 2011, ale iných zdaňovacích období, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Informácie získané z odpovede talianskej finančnej správy doručenej dňa 05. 08. 2016, nemali vplyv na výsledný stav daňovej kontroly, čo bolo žalobcovi oznámené v podaní správcu dane zo dňa 06. 09. 2016 a správca dane ich následne využil v zdaňovacom období január 2011 až september 2011, kedy nebol zistený rozdiel medzi daňou vyrubenou žalobcom v daňovom priznaní za tieto zdaňovacie obdobia a daňou zistenou správcu dane po daňovej kontrole, čo vyplýva i z protokolu z daňovej kontroly zo dňa 27. 02. 2018 za zdaňovacie obdobie január 2011 až september 2011.

Podstatné v predmetnej veci bolo to, že správca dane nemohol pokračovať v daňovej kontrole po doručení odpovede týkajúcej sa daňového subjektu TOURNIER CAR KFT., nakoľko daňová kontrola bola prerušená až do obdržania odpovede na zaslané žiadosti (teda všetky žiadosti) o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že sa v nej bude pokračovať len čo pominú dôvody prerušenia. Tieto dôvody pominuli až dňa 05. 08. 2016, kedy bola správcovi dane doručená posledná z odpovedí na jeho žiadosti a daňová kontrola bola prerušená od 15. 01. 2013 až do 05. 08. 2016, čo znamená, že neplynula ani lehota na jej vykonanie. Prerušenie daňovej kontroly znamenalo, že správca dane vo vzťahu k žalobcovi nerealizoval žiadne kontrolné úkony, ktoré by žalobcu ako kontrolovaný daňový subjekt svojou podstatou zaťažovali, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzovali. Žalobca ani netvrdil, že by zo strany správcu dane počas prerušenia daňovej kontroly k takýmto aktivitám správcu dane dochádzalo. Správca dane teda počas prerušenia daňovej kontroly nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva a ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly.

Nemá oporu v zákone č. 563/2009 Z.z. (ani v nariadení č. 904/2010) a ani v inom právnom predpise tvrdenie žalobcu, že správca dane mal pokračovať v daňovej kontrole aj bez požadovaných informácií, ktoré nezískal v primeranej lehote, resp. ich nezískal v lehote určenej v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 a daňovú kontrolu mal ukončiť na podklade tých informácií, ktoré mal k dispozícii. Lehota na poskytnutie informácií podľa čl. 10 tohto nariadenia je lehotou stanovenou pre dožiadaný orgán iného členského štátu, nie pre správcu dane, ktorý žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podal. Správca dane napokon ani nemohol dodržanie lehoty príslušným dožiadaným orgánom iného členského štátu relevantným spôsobom ovplyvniť, čo v predmetnej veci nepochybne vyplýva z administratívneho

spisu, keď správca opakovane a bez zjavného výsledku urgoval poskytnutie informácií. Podľa názoru správneho súdu nemohol správca dane daňovú kontrolu ukončiť bez poskytnutia odpovede na všetky jeho žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, nakoľko by nemal potrebné podklady pre správne zistenie a určenie daňovej povinnosti žalobcu. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti správny súd dospel k záveru, že námietky žalobcu neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť žalobou napadnutého a preskúmaného rozhodnutia správcu dane i žalovaného za zdaňovacie obdobie október 2011.

51. Rovnako tak bolo dôvodné i druhé prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo dňa 16. 11. 2016, ku ktorému správca dane pristúpil z podnetu žalobcu, pričom v tejto súvislosti správny súd poukazuje na 48., 49. a 50. bod tohto rozsudku. Rozhodnutie správcu dane zo dňa 16. 11. 2016 o prerušení daňovej kontroly bolo vydané v súlade s ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a ust. § 63 tohto zákona. Vo výrokovej časti tohto rozhodnutia správca dane už jednoznačne uviedol, že daňovú kontrolu prerušuje podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. od 22. 11. 2016 z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to do obdobia, kedy získa podklady pre správne určenie dane a v daňovej kontrole bude pokračovať, len čo pominú dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená. V odôvodnení tohto rozhodnutia uviedol, že dňa 15. 11. 2016 zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktorú špecifikoval uvedením jej čísla. Aj táto žiadosť sa nachádza v administratívnom spise a je z nej zjavné, finančnej správe ktorého členského štátu (Maďarsko) bola určená, ktorého obdobia sa týka (roky 2011 a 2012) a čo ňou správca dane preveroval (dodanie ojazdených motorových vozidiel, resp. iného tovaru žalobcovi na základe faktúr v období rokov 2011 a 2012). Navyše táto žiadosť bola podaná práve z podnetu žalobcu, ktorý v podaní zo dňa 25. 10. 2016 navrhol vypočítanie konateľov spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT., získanie účtovnej evidencie tejto spoločnosti a listinných dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru touto spoločnosťou. Ani v tomto prípade z predloženého administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca mal požiadavku o nahliadnutie do neho a overenia si dôvodu prerušenia daňovej kontroly ako i preverovaných údajov. Je pravdou, že daňová kontrola bola týmto rozhodnutím druhýkrát prerušená a správca dane zisťoval údaje, ktoré sa netýkali dodávateľa TOURNIER CAR KFT., ani zdaňovacieho obdobia október 2011, ale správca dane nevykonával samostatnú daňovú kontrolu tohto zdaňovacieho obdobia, ale vykonával kontrolu, v ktorej kontroloval viacero zdaňovacích období a táto procesná situácia mu nedovoľovala pokračovať v jej výkone následne potom ako dňa 09. 04. 2013 získal informácie potrebné pre správne určenie dane za zdaňovacie obdobie október 2011.

52. Podstatnou námietkou žalobcu v podanej žalobe bolo tvrdenie o prekročení zákonom stanovenej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, z ktorého dôvodu je protokol z takejto daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti žalobcu uznesenie Ústavného súdu SR v konaní pod sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. 10. 2016, v ktorom ústavný súd reagoval na obdobné námietky a konštatoval, že „daňová kontrola trvajúca dlhšie než 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“ a ďalej zdôraznil, že „počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od sťažovateľky práve tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jej základných práv a slobôd. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú“.

Správca dane podľa názoru súdu postupoval pri výkone daňovej kontroly v predmetnej veci účelne a ukončil ju v zákonnej lehote jedného roka, pričom obdobia, kedy bola daňová kontrola prerušená, sa do lehoty daňovej kontroly nepočítajú a po ukončení prerušenia daňovej kontroly jednotlivé kroky daňovej kontroly nasledovali po sebe v primeraných časových intervaloch. Daňová kontrola teda nemohla trvať takmer päť rokov, ako to tvrdí žalobca v podanej žalobe, nakoľko bola zákonným spôsobom a dôvodne prerušená od 15. 01. 2013 do 05. 08. 2016 (vrátane) a od 22. 11. 2016 do 02. 01. 2018 (vrátane). Všetky žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií ako i odpovede na ne sa nachádzajú v predložennom administratívnom spise a žalobca bol s ich obsahom oboznámený. Taktiež sa v spise nachádzajú i odpovede talianskej finančnej správy týkajúce sa dodávateľov žalobcu (EFFEMME AUTO S.N.C. a AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c.), z ktorých správca dane vyvodil záver v prospech žalobcu, keď uznal dodanie tovaru uvedenými dodávateľmi ako preukázané a žalobcovi v podaní zo dňa 06. 09. 2016 oznámil, že informácie zistené v rámci žiadostí

týkajúcich sa týchto dodávateľov nemajú vplyv na výsledný stav daňovej kontroly. Správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 25. 04. 2018 uviedol všetky zistenia, ktoré vyplývali z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií a týkali sa daňového subjektu TOURNIER CAR KFT. ako dodávateľa žalobcu, pričom tieto zistenia mali vplyv na posúdenie daňovej povinnosti žalobcu, ktorému nebolo uznané dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel od deklarovaného dodávateľa v zdaňovacích obdobiach september a október 2011. Účelom správneho súdnictva je poskytovať ochranu v konaní a rozhodovaní správneho, resp. daňového orgánu pred takou nezákonnosťou, ktorá materiálne poškodzuje individuálnu sféru žalobcu tvorenú jeho základnými právami a slobodami. S poukazom na uvedený postup daňových orgánov správny súd nezistil ukrátenie na právach žalobcu a námietku žalobcu spočívajúcu v nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly vyhodnotil ako nedôvodnú. Počas dvoch prerušení daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynula a skutočnosť, že taliansky správca dane neposkytol žiadané informácie v lehote určenej v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 a ani na základe početných opakovaných urgencií správcu dane, ale až dňa 05. 08. 2016, nemožno vyhodnotiť v neprospech správcu dane. Postup správcu dane v súvislosti so žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií pre taliansku a maďarskú finančnú správu, prerušeniami daňovej kontroly a ich ukončením bol podľa názoru správneho súdu v súlade so zákonom, v dôsledku čoho potom nemožno protokol z daňovej kontroly považovať za nezákonný, ako to tvrdil žalobca. V neposlednom rade je potrebné zdôrazniť, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, ani v podanom odvolaní zo dňa 21. 05. 2018 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 04. 2018 nevzniesol námietku týkajúcou sa prerušenia daňovej kontroly, dĺžky trvania jej prerušenia a dĺžky trvania samotnej daňovej kontroly, preto ani žalovaný vo svojom žalobou napadnutom rozhodnutí zo dňa 08. 08. 2018 nemohol reagovať na neexistujúce námietky.

53. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, podstata ktorej spočívala v dĺžke prerušenia daňovej kontroly, resp. v trvaní daňovej kontroly. S touto námietkou sa správny súd podrobne vysporiadal vo vyššie uvedených bodoch tejto časti svojho rozsudku, pričom uviedol dôvody, pre ktoré považoval prerušenie daňovej kontroly za potrebné a trvanie tohto prerušenia za dôvodné a zákonu zodpovedajúce. Obdobie prerušenia daňovej kontroly bolo správcom dane vymedzené do obdržania odpovede na zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií (v prípade prerušenia rozhodnutím zo dňa 07. 01. 2013), resp. do obdobia, kedy správca dane získa podklady pre správne určenie dane (v prípade prerušenia rozhodnutím zo dňa 16. 11. 2016), pričom toto obdobie sa v prípade prvého prerušenia daňovej kontroly skončilo dňa 05. 08. 2016 a v prípade druhého prerušenia daňovej kontroly sa skončilo dňa 02. 01. 2018, kedy boli správcovi dane poskytnuté požadované informácie. Až na základe týchto odpovedí však bolo možné pristúpiť s konečnou platnosťou k určaniu daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobia. Medzinárodná výmena informácií týkajúca sa zisťovania a preverovania daňových údajov u daňových subjektov v inom členskom štáte Európskej únie predstavuje administratívne aj časovo zdĺhavý proces, v dôsledku čoho je dôvodné i prerušenie daňovej kontroly, nakoľko v prípade jej neprerušenia reálne hrozí nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly účelne a ukončil ju v zákonnej lehote jedného roka, pričom obdobie, kedy bola daňová kontrola prerušená sa do lehoty daňovej kontroly nepočíta.

Je potrebné vychádzať z legitímneho účelu inštitútu prerušenia daňového konania, resp. daňovej kontroly, ktorým je potreba získania informácií slúžiacich na preverenie priznanej daňovej povinnosti alebo uplatneného odpočítania dane a zároveň mať na zreteli, že zákon č. 563/2009 Z.z. úpravou dĺžky trvania daňovej kontroly a úpravou jej prerušenia (ktoré nie je konkrétne časovo ohraničené) nespája žiadne právne účinky s prekročením procesných lehôt stanovených na uskutočnenie medzinárodnej výmeny daňových informácií. Pravidlá, podmienky a postupy pri výmene daňových informácií medzi správnymi orgánmi v členských štátoch upravuje Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), ktoré sa uplatňuje od 01. 01. 2012 a ktorým bolo zrušené Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003, pričom v článkoch 10 až 12 tohto nového nariadenia sú upravené lehoty pre poskytovanie informácií tak, že žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti s tým, že 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. Z vyššie citovaného nariadenia č. 904/2010 teda priamo vyplýva možnosť, že vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií môže trvať i dlhšie ako je to uvedené v nariadení, pričom treba mať na zreteli skutočnosť, že daňový orgán z členského štátu, ktorý o informácie žiada, nedisponuje takými relevantnými právnymi prostriedkami, aby mal reálnu, resp.

praktickú možnosť vynútiť si dodržanie lehoty uvedenej v nariadení na vybavenie jeho žiadosti v inom členskom štáte.

V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti žalobcu rozsudok Súdneho dvora EÚ (desiata komora) vo veci C-186/20 zo dňa 30. 09. 2021, ktorý sa týkal slovenského daňového subjektu, t.j. HYDINA SK s.r.o. c/a Finančné riaditeľstvo SR. Súdny dvor rozhodol 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením“.

54. Ďalšie námietky žalobcu uvedené v V. časti žaloby spočívali v tom, že daňové orgány nesprávne vec posúdili, keď neuznali, že žalobca splnil podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku podľa ust. § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.. Podľa žalobcu tým, 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 nespĺnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdaňovania podľa ust. § 66 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z..

Daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca v zdaňovacom období september a október 2011 deklaroval nadobudnutie použitých motorových vozidiel z Maďarska od dodávateľa TOURNIER CAR KFT. a pri predaji týchto vozidiel v októbri 2011 si uplatnil osobitnú úpravu dane pri použití tovaru v zmysle ust. § 66 zákona č. 222/2004 Z.z., teda odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa ust. § 66 ods. 3 tohto zákona ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň v sume 541,50 eur (predaj dvoch vozidiel nadobudnutých od dodávateľa TOURNIER CAR KFT., pri ktorom mal odvieť daň v sume 2.033,34 eur) tvrdiac, že dodávateľom bol uvedený subjekt, ktorý nie je identifikovaný pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte. V prípade, ak by bolo preukázané toto tvrdenie žalobcu, tento by bol pri predaji ojazdených motorových vozidiel dokonca povinný uplatňovať osobitnú úpravu dane. Za účelom preverovania splnenia podmienok pre uplatnenie tejto osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru správca dane prostredníctvom žalovaného zaslal orgánom maďarskej finančnej správy žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Bolo mu oznámené, že subjekt TOURNIER CAR KFT. maďarská finančná správa nevie identifikovať, nebolo ho možné nájsť v obchodnom registri (číslo 01-09-188977 je neexistujúce obchodné registračné číslo), ani v databázach finančnej správy, číslo pre daň z pridanej hodnoty je neplatné, resp. chybné, pričom adresa uvedeného subjektu je adresou spoločnosti, ktorá poskytuje sídlo a je tam registrovaných veľa spoločností. Predložené faktúry nespĺňajú požiadavky právneho a bežného (štandardného) daňového dokumentu (ani čo sa týka formy a ani obsahu). Existencia daňových dokladov a materiálneho plnenia sama o sebe ešte nepreukazuje, že tieto doklady boli vystavené na základe reálneho obchodu a že plnenie žalobcovi dodal deklarovaný dodávateľ. Vykonaným šetrením bolo spoľahlivo preukázané, že deklarovaným dodávateľom je neexistujúca osoba.

55. Žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty by mohol uplatniť osobitnú úpravu zdaňovania ojazdených motorových vozidiel pri ich predaji v tuzemsku len v prípade, ak by preukázal, že kúpil tovar od osoby neidentifikovanej pre daň, od občana, od platiteľa dane, ktorý uskutočňuje oslobodené zdaniteľné obchody podľa ust. § 28 až 41 zákona, od zdaniteľnej osoby, ktorá nie je platiteľom dane a od iného obchodníka - platiteľa dane, ktorý používa túto osobitnú úpravu a predmetom obchodovania budú tovary vymenované v tomto ustanovení. V správnej žalobe žalobca tvrdil, že jeho dodávateľ tovaru nebol identifikovaný na daň v inom členskom štáte, ani v tuzemsku, a preto bol povinný uplatniť osobitnú úpravu zdaňovania. Na základe vykonaného dokazovania je však potrebné konštatovať, že žalobca vôbec nepreukázal osobu, ktorá mu tovar dodala a ktorá zároveň spĺňa podmienky uvedené v ust. § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona č. 222/2004 Z.z.. Nemožno potom ani tvrdiť, či táto osoba je alebo nie je identifikovaná na daň z pridanej hodnoty v členskom štáte EÚ, a preto bol žalobca povinný pri predaji tohto tovaru odvieť daň zo základu zisteného v zmysle ust. § 22 ods. 1 vyššie uvedeného zákona a nadväznosti na ust. § 19 ods. 1 a ust. § 8 ods. 1 písm. a/ tohto zákona.

56. Správny súd sa v predmetnej veci, vzhľadom na vyššie uvedené skutkové zistenia, vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ich právne posúdenie, stotožnil so záverom daňových orgánov, že v danom prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že tovar (ojazdené motorové vozidlá, ktoré v októbri 2011 predal na domácom trhu), mu skutočne dodal ním deklarovaný subjekt v zmysle predložených faktúr v zdaňovacom období september a október 2011, resp. že osoba, ktoré mu tento

tovar dodala nebola identifikovaná na daň z pridanej hodnoty v členskom štáte EÚ, čo je podmienkou na osobitnú úprava uplatňovania dane pri použití tovaru, ktorú žalobca aplikoval v zdaňovacom období október 2011 pri predaji uvedeného tovaru.

57. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že postup správcu dane, ktorý rozhodnutím zo dňa 25. 04. 2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.033,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 bol správny. Rovnako správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 04. 2018 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutím zo dňa 08. 08. 2018. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený.

58. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

59. 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, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

60. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3 : 0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zákona 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.