

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/39/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200193
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 12. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200193.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu: CORAL spol .s r.o. so sídlom Novozámocká 207, Ivánka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpeného: advokátka JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD, Štefánikova 4, Nitra , IČO: 51 019 922, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 04 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100374444/2019 zo dňa 5. februára 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Nitra č. 10688513/2018 zo dňa 31. augusta 2018 konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 26S/30/2019 - 186 zo dňa 10. decembra 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z r u š u j e rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 26S/30/2019 - 186 zo dňa 10. decembra 2020 a vec v r a c i a Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2014. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 102642286/2016 dňa 1. marca 2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101688513/2018 zo dňa 31. augusta 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil za zdaňovacie obdobie marec 2014 rozdiel dane v sume 3. 934,96 EUR. Dôvodom bolo zistené porušenie ustanovení § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

2. Správca dane svoje rozhodnutie oprel o zistenia týkajúce sa uplatneného odpočítania dane za dodanie tovaru - kuracie prsia mrazené a mäso na základe faktúr vystavených dodávateľmi Richard Tóth, DIČ: 1032769705; Konex SK plus s.r.o., DIČ: 2022402448; NEXT TRADE s.r.o., DIČ: 2020183451; Peter Štepánek s. r. o., DIČ: 202301779905; Peter Štepánek, DIČ: 1038813149; TC Grupe s. r. o., DIČ: 2022901760; pričom deklarované dodania tovaru boli predmetom reťazových transakcií ktoré mali nasledovať vo veľmi krátkom čase, ešte v ten istý deň. Tovar mal byť dodaný do skladov MRAZIARNE Sládkovičovo a.s. kde žalobca ako ukladateľ mal mať prenajaté priestory na základe ukladateľskej zmluvy, pričom k dodaniu došlo spôsobom zmeny označenia na štítkoch krabíc v ktorých sa nachádzal tovar nadobudnutý žalobcovými dodávateľmi od ich dodávateľa. U tvrdených dodávateľov žalobcu neboli preukázané súvisiace zdaniiteľné transakcie, súčasťou dodávateľských vzťahov sú tzv. zmiznutí obchodníci, zo strany dodávateľov nebolo preukázané právo nakladať s tovarom, preto nemohlo byť prenesené na ďalších odberateľov. Nebolo preukázané zaplatenie dane v súvislosti s dodaním

tovaru majúceho pôvod v inom členskom resp. treťom štáte, nebolo preukázané splnenie informačnej povinnosti v súvislosti s dodaním potravinového tovaru z iného členského štátu EÚ, opísaným konaním došlo k podvodu na DPH. Svoje závery o účasti na daňovom podvode oprel o poukaz na kritériá v zmysle rozsudku ESD vo veci AXEL KITTEL, RECOLTA RECYCLING (C-439/04, C-440/04). Poukázal tiež na to, že žalobca s tovarom „brazílske kuracie prsia“ obchoduje dlhodobou a charakter uvedených reťazových konaní mu musí byť známy. V takomto prípade vlastníctvo písomných dokladov osvedčujúcich dodanie predmetného tovaru samo o sebe nepostačuje na preukázanie konania v dobrej viere ani za „náležitú starostlivosť“.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100374444/2019 zo dňa 5. februára 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Skonštatoval porušenie administratívnych povinností žalobcu v súvislosti s dodávkami kuracieho mäsa a skonštatoval, že popísané obchodné reťazce súčasťou ktorých bol aj žalobca nesú typické znaky konaní podvodného charakteru vo vzťah k DPH. Žalobca neprijal dostatočné opatrenia na to, aby jeho účasť v popísanom obchodnom reťazci mohla byť považovaná za konania v súlade s „dobrou vierou“. Správca dane preto oprávnené nepriznal odpočet dane uplatnený na základe uvedených obchodov a v nadväznosti na to určil rozdiel dane. Žiaden z odvolacích dôvodov nepovažoval za spôsobilý zvrátiť tento záver.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

Žaloba a jej dôvody

4. Proti rozhodnutiu žalovaného, podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca v správnej žalobe poukázal na to, že počas daňovej kontroly riadne preukázal materiálnu povahu realizovaných obchodných transakcií a správca dane túto skutočnosť nespochybnil. Na preukázanie svojich tvrdení predložil faktúry, dodacie listy, prepravné doklady CMR, bezhotovostné úhrady a manipuláciu s tovarom. Správca dane sa zameril na preverovanie a skúmanie obchodov a subjektov, s ktorými žalobca nemá a ani nemal priamy obchodný vzťah, dokonca tieto subjekty ani nepoznal. Poukázal na relevantné ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty v zmysle ktorých mu vzniklo právo odpočítať daň z tovaru. Nedostatky zistené počas daňovej kontroly sa nevzťahujú k žalobcovi, preto nemôže zodpovedať za prípadné pochybenia osôb, s ktorými nebol v priamom obchodnom vzťahu. Namietal porušenie jeho procesných práv počas výkonu daňovej kontroly, keď mu správca dane neumožnil vyjadriť sa k výpovedi T. P., o ktorom dôkazuje sa dozvedel až z rozhodnutia správcu dane, resp. žalovaného. Taktiež odmietol tvrdenia žalovaného, že žalobca nezisťoval pôvod tovaru a vzhľadom na jeho charakter nepristupoval pri svojej ekonomickej činnosti s potrebnou starostlivosťou. Čo sa týka záveru o zapojení do reťazca poznačeného podvodným konaním za účelom získania daňovej výhody a následnou možnosťou nepriznania práva na odpočet DPH v zmysle judikatúry SD EÚ, argumentoval závermi ním zaobstaraného Znaleckého posudku 3/2019 vo veci posúdenia problematiky DPH vypracovaného znalcom N. T. S. (čl. 59 a nasl. Súdneho spisu).

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

Zhrnutie vyjadrenia žalovaného

6. Žalovaný sa k podanej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 15.08.2019 a navrhol aby súd podanú žalobu zamietol. Opísal priebeh daňovej kontroly a jej výsledky tak, ako to vyplýva aj z napadnutých rozhodnutí s tým, že správnosť záverov správcu dane ako aj žalovaného potvrdzuje predložený administratívny spis a na všetkých záveroch žalovaný aj naďalej zotrúva. Poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v ktorých bol vyslovený názor, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje plnenia spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, môže byť ovplyvnené tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, a u ktorého platiteľ vedel alebo mohol vedieť, že môže byť poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Zdôraznil, že podľa rozhodnutia C-439/04 majú možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť svojich plnení bez toho, aby riskovali že stratia

svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe len tie subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody.

7. Zotrval na stanovisku, že žalobca nepostupoval pri realizácii svojich obchodných vzťahov s potrebnou starostlivosťou vo vzťahu k potrebnej špecifikácii dodávaného tovaru, ktorý nebol na faktúrach špecifikovaný tak, aby bola možná jeho jednoznačná identifikácia, ktorá by vylučovala jeho zapojenie do karuselového obchodu. K námietke žalobcu týkajúcej sa tvrdeného nezákonného prerušenia daňovej kontroly a prekročenej zákonnej dĺžky jej trvania žalovaný uviedol, že túto žalobca vzniesol až v podanej žalobe, a preto sa s ňou žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal a nezaoberal sa ňou. Napriek uvedenému doplnil vo vyjadrení sa k podanej žalobe, že táto námietka nie je dôvodná, že prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné, pričom tvrdí, že časový rámec na vykonanie daňovej kontroly prekročený nebol, nakoľko okrem dní, keď bola kontrola prerušená, táto trvala len 360 dní.

Rozsudok správneho súdu

8. Správny súd rozsudkom sp. zn. 23S/8/2020 zo dňa 24. februára 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu nevysporiadania sa v rozhodnutiach daňových orgánov s dĺžkou daňovej kontroly a vplyvom tejto skutočnosti na zákonnosť protokolu z daňovej kontroly.

9. K procesnej obrane žalovaného voči tejto žalobnej námietke, keď žalovaný poukázal na to, že žalobca tieto námietky neuviedol v priebehu daňovej kontroly a hlavne v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane správny súd skonštatoval, že hoci možno súhlasiť s tvrdením žalovaného, že žalobca v priebehu daňovej kontroly jej dĺžku ako takú nenamietal, z podania žalobcu zo dňa 09.12.2016 je úplne zrejmé, že zákonnosť prerušenia daňovej kontroly zo strany žalobcu namietaná jednoznačne bola. Bez ohľadu na uvedené je ale potrebné zdôrazniť, že v rozhodovacej činnosti súdov a Najvyššieho súdu SR, je ustálený právny názor, podľa ktorého otázkou zákonnosti daňovej kontroly je povinný žalovaný sa zaoberať z úradnej povinnosti, bez ohľadu na námietky daňového subjektu, uplatnené počas daňovej kontroly (5Sžf 68/2012 zo dňa 17.12.2013; 5Sžf 75/2015 zo dňa 26.01.2017; 6Sžfk 59/2019 zo dňa 10.09.2020). Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 16.05.2014 a ukončená bola dňa 27.03.2018, kedy bol žalobcovi doručený protokol o výsledku daňovej kontroly, čiže daňová kontrola trvala skoro 4 roky. Daňová kontrola bola dva krát prerušená a to v čase od 07.04.2015 do 01.12.2016 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie podľa osobitného predpisu - MVI a v čase od 07.12.2016 do 28.02.2018 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (správca dane čakal na ukončenie daňových kontrol u iných daňových subjektov).

10. Vyslovil záver (bod 26 rozsudku), že ak žalobca namieta nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, správny súd je povinný z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v prejednávanej veci bola daňová kontrola vykonaná v zákonnej lehote a v prípade, ak bola daňová kontrola prerušená, tak musí skúmať aj to či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. V bezprostredne nasledujúcom bode 27. rozsudku pokračoval v argumentácii tým, že jednoznačným a pre správcu dane záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť. Správca dane, resp. žalovaný mali v prejednávanej veci vedomosť, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovený časový rámec, a že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahovala, v každom prípade prerušenia, dĺžku viac ako o 1 rok. Už z týchto skutočností mal správca dane, ale aj žalovaný, v dôvodoch rozhodnutia uviesť, a v administratívnom spise mali byť podklady preukazujúce z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly došlo. Tieto skutočnosti nie sú obsahom odôvodnenia preskúmaných správnych rozhodnutí a čiastočne ani rozhodnutí o prerušení konania.

11. Z obsahu napadnutých rozhodnutí je podľa správneho súdu zrejmé, že ako správca dane, tak aj žalovaný, na vysvetlenie týchto postupov, ktoré majú rozhodujúci význam z hľadiska posúdenia zákonnosti celej daňovej kontroly, rezignovali, čo napokon priznáva aj žalovaný vo svojom vyjadrení k podanej žalobe. Bez vysvetlenia týchto podstatných skutočností, ktoré viedli správcu dane k vyššie deklarovanému predĺženiu daňovej kontroly, nie je možné len z obsahu administratívneho spisu posúdiť, či bola daňová kontrola vykonaná v súlade so zákonom alebo nie a teda, či protokol o výsledku daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu alebo nie. Dospel preto k záveru, že obe preskúmané rozhodnutia sú zaťažené vadou spočívajúcou v nedostatočnom odôvodnení, čo je dôvodom na ich zrušenie, vychádzajúc z ust. § 191 ods. 1 písm. d), za použitia ust. § 191 ods. 2 písm. a) SSP.

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

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

13. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Podľa sťažovateľa sa správny súd v odôvodnení svojho rozsudku zameral na jedinú námietku žalobcu - nezákonné prerušenie a nezákonné trvanie daňovej kontroly. Argumentácia správneho súdu bola založená na existencii ustáleného právneho názoru, že dĺžkou daňovej kontroly sú daňové orgány povinné zaoberať sa ex offa, a keďže v prejednávanej veci mali vedomosť o tom, že dĺžka prerušenia daňovej kontroly prevyšovala jeden rok, už z týchto skutočností mali správca dane aj žalovaný v dôvodoch rozhodnutia uviesť a v administratívnom spise mali byť podklady preukazujúce, z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly došlo. Bez vysvetlenia týchto skutočností správny súd nemohol vysloviť záver o zákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu, čo považoval za dostatočný dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia bez toho, aby sa zaoberal ostatnými žalobnými dôvodmi.

15. Nesprávnosť tohto posúdenia videl žalovaný v tom, že ako uznal aj správny súd, žalobca námietku dĺžky trvania daňovej kontroly prvýkrát vzniesol až v podanej žalobe, na čo žalovaný vecne reagoval v písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 15.8.2019 s priložením dôkazov. Žalovaný nesúhlasil s tým, že by rezignoval na svoju povinnosť vysporiadať sa so zákonnosťou a dôvodmi prerušenia daňovej kontroly, o čom svedčí citovaná pasáž z rozhodnutia žalovaného. Rovnako správca dane sa s okolnosťami prerušenia a trvania daňovej kontroly vysporiadal v príslušných častiach v protokole, pričom v námietkach k protokolu, s ktorými sa vysporiadal v rozhodnutí dĺžka daňovej kontroly zahrnutá nebola. V žalobe zmieňované podanie zo dňa 19.12.2016 sa navyše týkalo iba dôvodnosti rozširovania rozsahu daňovej kontroly pri druhom prerušení od 7.12.2016.

16. Poukázal na judikatúru (rozsudky NS SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013, sp. zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.1.2017, sp. zn. 6Sžfk/59/2019 zo dňa 10.9. 2020), podporujúcu vyjadrenie samotného správneho súdu v bode 26 jeho rozsudku: „ Ak žalobca namieta nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, správny súd je povinný z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v prejednávanej veci bola daňová kontrola vykonaná v zákonnej lehote a v prípade, ak bola daňová kontrola prerušená, tak musí skúmať aj to či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly.“ Z citovanej judikatúry nemožno vyvodiť, že správny súd nemôže len z obsahu administratívneho spisu posúdiť, či bola daňová kontrola vykonaná v súlade so zákonom, ak sa správca dane s prerušením daňovej kontroly vysporiadal v protokole. Žalovaný bez ohľadu na námietky žalobcu zákonnosť daňovej kontroly posúdil v odvolacom rozhodnutí, ktorým potvrdil napadnuté rozhodnutie a v odôvodnení svojho rozhodnutia priebeh daňovej kontroly stručne zhrnul. Ani správny súd neuviedol, že by v administratívnom spise neboli obsiahnuté dokumenty pre posúdenie námietky žalobcu. Citoval judikatúru NS SR (6Sžfk/59/2019 zo dňa 10.9.2020, 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.1.2017) z ktorej vyplýva potreba individuálneho posudzovania dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, čo bolo v prejednávanej veci preukázané, vzhľadom na potrebu rozsiahleho dokazovania v súvislosti so zapojením žalobcu do podvodného obchodného reťazca.

17. V závere poukázal na zákonnú povinnosť správneho súdu (čl. 2 CSP primerane aplikovateľného aj pre konanie správnych súdov) postupovať tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty, k čomu nedošlo, lebo správny súd napriek zákonnému procesnému postupu žalobcu a správcu dane nezaujal relevantný právny záver k veci samej. Poukázal na výraznú právnu neistotu a pochybnosti vyplývajúce z odvolávky na neexistujúce ustanovenie na základe ktorého bolo rozhodnutie zrušené (§191ods. 2 písm. a) SSP) a pochybenia v súvislosti s vyznačovaním právoplatnosti rozsudku správneho súdu.

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol túto zamietnuť nakoľko zotrval na svojom názore o nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej dĺžky.

IV. Posúdenie kasačného súdu

19. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods.

1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokovaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

21. Kasačný súd považuje za dôvodnú kasačnú námietku žalovaného, v zmysle ktorej ak mal správny súd k dispozícii údaje potrebné pre preverenie dôvodnosti žalobnej námietky nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly v dôsledku tvrdeného prekročenia jej zákonom obmedzenej dĺžky, bolo jeho povinnosťou sa s touto námietkou vecne vysporiadať. Povinnosť takéhoto postupu, ktorú konštatoval samotný správny súd v bode 26 svojho rozsudku, jednoznačne vyplýva z platnej právnej úpravy a jej aplikácie v rozhodovacej činnosti súdov, ako vyplýva aj zo žalovaným citovanej judikatúry uvedenej v bode 16 tohto rozsudku.

22. Správny súd rezignoval na túto zákonnú povinnosť a takýto postup nie je možné akceptovať ani s ohľadom na jeho argumentáciu správneho súdu uvedeného v bode 28 rozsudku: „Správca dane, resp. žalovaný mali v prejednávanej veci vedomosť, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovený časový rámec, a že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahovala, v každom prípade prerušenia, dĺžku viac ako o 1 rok. Už z týchto skutočností mal správca dane, ale aj žalovaný, v dôvodoch rozhodnutia uviesť, a v administratívnom spise mali byť podklady preukazujúce z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly došlo. Tieto skutočnosti nie sú obsahom odôvodnenia preskúmaných správnych rozhodnutí a čiastočne ani rozhodnutí o prerušení konania.“

23. Kasačný súd konštatuje, že v administratívnom spise je založená dokumentácia týkajúca sa postupu správcu dane týkajúca sa prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 31.3.2015, jej skončenia oznámením zo dňa 1.12.2016, aj nového prerušenia rozhodnutím zo dňa 5.12.2016, s uvedením dôvodu prerušenia, ktorým je vyčkanie na výsledky daňových kontrol u subjektov Richard Horváth, DIČ: 1032769705, Konex SK plus s.r.o. DIČ: 2022402448, NEXT TRADE, s.r.o., DIČ: 2020183451, dôvody ktorej pominuli dňom 28.2.2018 (oznámenie z 1.3.2018), vrátane zabezpečených výsledkov vykonaného dokazovania.

24. Žalobca v podaní „Vyjadrenie daňového subjektu k prerušeniu kontroly č. 104402813/2016, dane z pridanej hodnoty marec 2014“ spochybňoval dôvodnosť tohto druhého prerušenia vzhľadom na skutočnosť, že všetky relevantné skutočnosti boli zaznamenané na daňovom úrade dňa 30.3.2015 (zápisnica o ústnom pojednávaní pred prvým prerušením daňovej kontroly) a žalobcovi neboli správcom oznámené žiadne pochybnosti s výzvou na vyjadrenie sa k nim v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. V reakcii na vyjadrenie správcu dane listom zo dňa 9.1.2017 oznámil žalobcovi, že aj po spísaní zápisnice zo dňa 30.3.2015 bol za účelom získania objektívnej pravdy povinný šetriť celý obchodný reťazec.

25. Na základe priebehu a výsledkov daňovej kontroly zhrnutých v protokole zo dňa 22.3.2018, po prerokovaní námietok žalobcu k protokolu dňa 18.6.2018, ďalšieho prerokovania predložených dôkazov týkajúcich sa preukazovania deklarovaných transakcií dňa 20.8.2018, bolo dňa 31.8.2018 vydané rozhodnutie správcu dane ktoré obsahovalo opis priebehu a výsledkov daňovej kontroly s vysporiadaním sa s námietkami žalobcu vznesenými v priebehu celého dovtedajšieho konania. Odvolanie podané žalobcom dňa 3.10.2018 spochybňovalo len závery preverovania jednotlivých dodávok, porušenia zákonných povinností a zapojenia žalobcu do podvodného reťazca. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí (prvý odsek odôvodnenia) opísal časové okolnosti priebehu daňovej kontroly a následne sa venoval vzneseným odvolacím dôvodom.

26. Postup správneho súdu v otázke prieskumu žalobnej námietky dĺžky trvania daňovej kontroly v rozpore s ustálenou judikatúrou, reprezentovanou napr. rozhodnutím NS SR 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.1.2017 v zmysle ktorého „Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto, ak žalobca v žalobe oponoval aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné k týmto námietkam zaujať právny názor“. Je pravda, že povinnosť vecne sa vysporiadať s námietkou dĺžky trvania daňovej kontroly uvedenou až v žalobe nie je absolútna. Jej limity možno vyvodiť z rozhodnutia NS SR 6Sžfk/59/2019 zo dňa 10.9.2020, kde sa senát k obdobnej otázke vyjadril nasledovne: „...nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.07.2011 a

zo dňa 26.06.2013, nakoľko v administratívnom spise sa nenachádzali všetky žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne. Z uvedeného dôvodu nebolo možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí, komu boli adresované, ktorých subjektov sa týkali, v akom vzťahu boli k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správcu dane potreboval zistiť. Žalovaný ani správca dane sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali. Vzhľadom na uvedené skutočnosti nebolo možné, aby správny súd mohol vecne preskúmať a posúdiť žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky konania.“

27. Kasačný súd konštatuje, že vzhľadom na opísaný priebeh konania a obsah preskúmaných rozhodnutí nezistil tvrdené pochybenie správcu dane ani žalovaného spočívajúce v tom, že sa v odôvodnení svojich rozhodnutí nezaoberali nenamietanou spochybniteľnosťou protokolu z dôvodu dĺžky daňovej kontroly. V administratívnom spise sú založené písomnosti vecne súvisiace s vykonávaním daňovej kontroly vrátane úkonov súvisiacich s prerušením konania. Ako bolo uvedené, vzhľadom a vznesenie námietky tohto druhu až v rámci žalobných dôvodov a za situácie predloženia kompletného administratívneho spisu bolo povinnosťou správneho súdu vecne sa vysporiadať s týmto žalobným dôvodom.

28. V súvislosti so zákonnou povinnosťou správneho súdu vysporiadať sa s vplyvom procesného postupu správnych orgánov spočívajúceho v dvoch prerušeníach daňovej kontroly na zákonnosť daňového protokolu pripomína kasačný súd vývoj judikatúry v otázke posudzovania zákonnosti dĺžky daňovej kontroly. Nemožno prehliadnuť rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, ktorý rozsudkom vo veci Hydina SK s.r.o., C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 odpovedal na otázku položenú Najvyšším správnym súdom SR, či prekročenie lehôt pre medzinárodnú výmenu informácií uvedených v čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako "Nariadenie č. 904/2010"), spôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Súdny dvor v tejto veci rozhodol, že čl. 10 Nariadenia č. 904/2010 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.

29. S odkazom na vyššie uvedené je dôvodná argumentácia kasačného sťažovateľa, že správny súd rozhodoval na základe nesprávneho právneho posúdenia povinnosti súdneho prieskumu a zásadne porušil princíp právnej istoty, keď napriek ustálenej judikatúre a svojmu vlastnému konštatovaniu v bode 26 rozsudku sa nevysporiadal so žalobnou námietkou zákonnosti dĺžky daňovej kontroly a s odkazom na svoje závery v tejto otázke nepovažoval za dôvodné vysporadúvať sa s ostatnými žalobnými dôvodmi.

30. Pokiaľ žalobca poukazoval na pochybenie spočívajúce v uvedení neexistujúceho §191 ods. 2 písm. a) SSP v rámci dôvodu zrušenia rozhodnutia, z kontextu je zrejmé, že sa jedná o písársku chybu a správne mal byť uvedený §191 ods. 3 písm. a) SSP. Dôsledkom zrejmých pochybení v činnosti súdu boli aj nezrovnalosti pri vyznačovaní doložky právoplatnosti rozsudku, čo však samo o sebe nepredstavovalo relevantný zásah do práv účastníkov konania.

V. Záver

31. Napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v otázke povinnosti vecne sa vysporiadať so žalobnou námietkou a preto zrušil obe rozhodnutia správnych orgánov a vrátil vec na ďalšie konanie. Podľa kasačného súdu v dôsledku toho trpí napadnutý rozsudok vadou podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správneho súdu v Bratislave, na ktorý v zmysle § 3 ods. 1 a 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho krajského súdu.

32. V novom konaní sa bude správny súd povinný vysporiadať so všetkými žalobnými dôvodmi a vydať nové, riadne odôvodnené rozhodnutie. V otázke dĺžky trvania daňovej kontroly bude povinný vysporiadať sa s tým, či obsah predloženého administratívneho spisu dostatočne odráža priebeh daňovej kontroly a či boli jednotlivé doby prerušenia daňovej kontroly dôvodné, čo je predpokladom pre ich nezahrnutie do celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly.

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .