

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/29/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200375
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4021200375.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): AG-AUTO-GROUP s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 36 559 440, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Edit Balážiková s. r. o., so sídlom Jesenského 231/5, 958 01 Partizánske, IČO: 47 239 948, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101538733/2018 z 8. augusta 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/99/2021-269 z 10. novembra 2021, ECLI:SK:KSNR:2021:4021200375.1, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Dňa 03.10.2012 začal Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2011 až december 2011 a január 2012 až august 2012, ktorá bola zameraná najmä na preskúmanie splnenia podmienok žalobcom uplatnenej osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru - ojazdených motorových vozidiel, ktoré podľa predložených účtovných dokladov nadobudol od subjektov činných v inom členskom štáte EÚ. Daňová kontrola bola správcem dane dvakrát prerušená na obdobie od 15.01.2013 do 05.08.2016 a od 22.11.2016 do 02.01.2018, v oboch prípadoch za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií adresovaných orgánom daňovej správy iných členských štátov EÚ. V rozhodnutí o prerušení konania č. 9400401/5/56311/2013 zo dňa 07.01.2013 správca dane neuviedol deň, od ktorého malo dôjsť k prerušeniu daňovej kontroly. V rozhodnutí o prerušení konania č. 104313677/2016 zo dňa 16.11.2016 správca dane uviedol, že daňovú kontrolu prerušuje od 22.11.2016.
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 1008225768/2018 zo dňa 25.04.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 3.716,67 eur.
3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100911908/2019 zo dňa 16.04.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca nadobudol použité motorové vozidlá z Maďarska od dodávateľa Tournier Car Kft., pričom pri predaji týchto vozidiel v posudzovanom zdaňovacom období november 2011 uplatnil osobitnú úpravu dane pri použitom tovare v zmysle § 66

zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), teda odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň. Na účely preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie tejto osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru správca dane zaslal orgánom maďarskej daňovej správy žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií k deklarovanej dodávateľskej spoločnosti Tournier Car Kft., pričom z odpovede zistil, že táto spoločnosť sa v obchodnom registri ani na adrese uvádzaného sídla nenachádza, na faktúrach sa uvádza neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH je neplatné. Sťažovateľom namietanú skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie použitého tovaru v režime oslobodenia od dane, považoval žalovaný za irelevantnú.

4. Žalovaný v zhode so správcom dane konštatoval, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu dodala tovar a ktorá spĺňa podmienky ustanovené v § 66 ods. 2 písm. a), b), c) zákona o DPH, a preto je povinný pri predaji tovaru odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle § 22 ods. 1 predmetného zákona, keďže podľa § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru a týmto dňom je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Sťažovateľ v žalobe namietal najmä nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly a prekročenie maximálnej zákonom stanovenej dĺžky jej trvania (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), pričom poukázal na to, že prvé prerušenie trvalo tri a pol roka, čo je v hrubom rozpore s povinnosťou správcu dane vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov. Zaujal názor, že pokiaľ správca dane neobdrží požadované informácie v lehote troch mesiacov ustanovenej v článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie“), je povinný pokračovať v konaní aj bez týchto informácií a daňovú kontrolu ukončiť na základe skutkového stavu, ktorý má k dispozícii. Poukázal aj na to, že nečinnosť dožiadaných orgánov z iných členských štátov EÚ v žiadnom prípade nemôže ísť na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu. Tvrdil, že trvanie daňovej kontroly bolo neprímeraným zásahom do jeho práv a právom chránených záujmov. Poukázal na to, že odpoveď na ostatnú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktorú správca dane obdržal dňa 05.08.2016, sa netýkala zdaňovacieho obdobia november 2011. Vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu podľa žalobcu 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. Sťažovateľ tiež namietal, že v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol v rozpore s § 61 ods. 3 Daňového poriadku uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená. Preto považoval za sporné a otázne, či k prerušeniu daňovej kontroly vôbec došlo. Nakoniec sťažovateľ namietal aj nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného vo vzťahu k uplatneniu osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH. Podľa sťažovateľa je túto osobitnú úpravu zdaňovania povinný použiť obchodník s ojazdenými vozidlami, ak ojazdené vozidlo kúpil v daňovom režime, kedy nemal nárok na odpočet DPH. Zdôrazňoval pritom tú skutočnosť, že správca dane v rámci daňovej kontroly nepreukázal nadobudnutie vozidiel sťažovateľom v režime oslobodenia od dane a zároveň potvrdil existenciu materiálneho plnenia.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/217/2018-104 zo dňa 04.12.2019 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného, ako i rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane 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. V odôvodnení v poradí prvého rozsudku správny súd v súlade s § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) odkázal na odôvodnenie rozsudku správneho súdu č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019, ktorým zrušil rozhodnutia orgánov finančnej správy o určení dane tomu istému žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2012, vychádzajúc z výsledku rovnakej daňovej kontroly, pri prakticky totožnom skutkovom i právnom stave veci a s týmto sa aj stotožnil.

8. Z rozsudku správneho súdu č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019 vyplýva, že dôvodom zrušenia súvisiacich rozhodnutí žalovaného bolo neuvedenie dňa prerušenia daňovej kontroly v prvom rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 (bod 1 tohto rozsudku) v rozpore s § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Správny súd dospel k právnomu názoru, že ide o absenciu obligatórnej náležitosti rozhodnutia

o prerušení daňovej kontroly, bez ktorej „nie je možné určiť deň, kedy bola daňová kontrola prerušená, teda kedy prestala plynúť lehota na jej vykonanie.“ Za tento deň správny súd nepovažoval deň doručenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly daňovému subjektu a ani deň právoplatnosti tohto rozhodnutia, nakoľko na to nie je právny základ v § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Prvé rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 preto podľa správneho súdu bolo neúčinné a nemohlo vyvolať prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly. V dôsledku tohto stavu podľa správneho súdu daňová kontrola v predmetnej veci presiahla jednoročnú zákonnú lehotu a protokol z tejto kontroly preto nie je zákonným dôkazom pre účely nasledujúceho daňového konania (bod 43 až 46 rozsudku č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019).

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/42/2020 zo dňa 22.06.2021 zrušil v poradí prvý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keď neuviedenie dňa prerušenia v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 považoval za právny dôvod nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako podkladu pre rozhodnutia orgánov finančnej správy oboch stupňov. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že i keď neuviedenie dátumu prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o prerušení je procesným nedostatkom, tento nedostatok nemá dopad na zákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, či na zákonnosť samotného prerušenia. Argumentoval tým, že z logického a teleologického výkladu § 61 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že v takomto prípade je daňová kontrola prerušená dňom odoslania, resp. doručenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly.

10. Vo vzťahu k ďalšiemu procesnému postupu správneho súdu Najvyšší súd SR uviedol, že cit. „úlohou správneho súdu bude vysporiadať sa s ostatnými otázkami, ktoré nastolil žalobca v správnej žalobe, teda s námietkami proti neprimeranej dĺžke trvania daňovej kontroly ako celku i vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, ako aj s hmotnoprávnymi námietkami k osobitnému spôsobu zdaňovania použitého tovaru nadobudnutého z iných členských štátov EÚ deklarovanými dodávateľmi.“

11. V ďalšom konaní krajský súd rozsudkom č. k. 11S/99/2021-269 zo dňa 10.11.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „v poradí druhý rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľa zamietol.

12. V odôvodnení v poradí druhého rozsudku sa krajský súd v súlade s § 140 SSP stotožnil s právnym posúdením uvedeným v rozsudku správneho súdu č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05.09.2019 (ďalej aj „citovaný rozsudok“). Považoval ho za plne aplikovateľný na prejednávajúcu vec, a to z dôvodov, že v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/39/2018 (i) vystupovali rovnakí účastníci konania, (ii) predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí orgánov finančnej správy týkajúcich sa (totožnej) daňovej kontroly DPH, (iii) žalobca 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), (iv) zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, (v) sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (november 2011) a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty (3.716,67 eur). Krajský súd sa v dôvodoch napadnutého rozsudku v plnom rozsahu odvolal na citovaný rozsudok a poukázal tiež na to, že Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22.06.2021 kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti citovanému rozsudku zamietol.

13. K námietke neprimeranej dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že samotná daňová kontrola okrem dní, keď bola prerušená, a teda keď ani neplynú lehoty podľa Daňového poriadku, trvala celkom 273 dní, čo je súladné s dĺžkou daňovej kontroly vyplývajúcou z § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V tejto súvislosti správny súd poukázal na argumentáciu uvedenú v citovanom rozsudku, a to predovšetkým na to, že problematika dĺžky trvania daňovej kontroly bola opakovane judikovaná či už Najvyšším súdom SR alebo aj Ústavným súdom SR (III. ÚS 726/2016, III. ÚS 24/2010).

14. K námietke sťažovateľa, ktorá sa týkala neuviedenia dátumu, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, správny súd uviedol, že napriek určitému pochybeniu pri vyhotovení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nebol žalobca dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Z obsahu ustanovení o prerušení daňovej kontroly Daňového poriadku vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo zabrániť, aby k prerušeniu konania mohlo dôjsť skôr, ako má daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť, resp. aby časový sklz medzi začiatkom lehoty, od kedy je konanie prerušené a kedy sa o tom daňový subjekt aj reálne dozvie, bol čo najkratší. Hoci správca dane deň, od kedy je konanie prerušené, neuviedol, o prerušení rozhodol dňa 07.01.2013 a za deň prerušenia konania považoval deň, kedy sa daňový subjekt o prerušení dozvedel, čím bol zmysel právnej úpravy ako aj úmysel zákonodarcu zachovaný. Následne správny súd poukázal na to, že totožný právny názor zaujal i Najvyšší súd SR pri preskúmaní v poradí prvého rozsudku krajského súdu.

15. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd vo vzťahu k ďalším námietkam sťažovateľa uviedol, že vykonaným šetrením preto bolo ustálené, že deklarovaným dodávateľom je buď neexistujúca osoba, resp. osoba, ktorá odmietla, že by žalobcovi predmetný tovar dodávala. Správny súd dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal osobu, ktorá mu mala dodať tovar a ktorá by zároveň spĺňala podmienky uvedené v § 66 ods. 2 písm. a), b) a c) zákona o DPH. Nemožno potom ani podľa správneho súdu tvrdiť, či táto osoba je alebo nie je identifikovaná na DPH v členskom štátne EÚ, a preto bol sťažovateľ povinný odvieť daň zo základu zisteného v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská

16. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že: a) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia vecí (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a b) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Nestotožňujúc sa s napadnutým rozsudkom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zotrval na žalobných dôvodoch a v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol tieto námietky:

- odôvodnenie napadnutého rozsudku považuje za nedostatočné a nepresvedčivé;
- správny súd sa nevysporiadal s otázkami tak, ako mu to prikázal Najvyšší súd SR, a to napriek viazanosti právnym názorom vysloveným v zrušujúcom rozsudku;
- dĺžka daňovej kontroly bola neprimeraná, (nakoľko daňová kontrola začala dňa 03.10.2012 a bola ukončená dňa 02.03.2018 doručením protokolov z daňovej kontroly), a to najmä s poukazom na tú skutočnosť, že sťažovateľ poskytoval správcovi dane potrebnú súčinnosť a priebeh daňovej kontroly žiadnym spôsobom nesťažoval ani nemaril. S otázkou primeranosti dĺžky trvania daňovej kontroly sa pritom podľa názoru sťažovateľa správny súd riadne nevysporiadal. V tejto súvislosti dodal, že celková dĺžka daňovej kontroly porušuje zásadu podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku;
- sťažovateľ namietal aj nevysporiadanie sa s hmotnoprávnymi námietkami k osobitnému spôsobu zdaňovania použitého tovaru zo strany správneho súdu.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

IV. Právne závery kasačného súdu

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 26. októbra 2023 tento rozsudok, ktorým podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

20. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne totožné veci identických účastníkov konania. S kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22.06.2021 (zdaňovacie obdobie marec 2012) a predovšetkým na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023 (zdaňovacie obdobie október 2011). V označených konaniach, ktoré sa týkali tej istej daňovej kontroly len iných zdaňovacích období, za rovnakého skutkového základu vychádzajúceho z rovnakých zistení správcu dane, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023, v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2011, v ktorej kasačný súd rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa založenej na rovnakých sťažnostných dôvodoch a argumentácii sťažovateľa, a to pri totožnom skutkovom stave a obdobnom právnom posúdení veci

správnym súdom), s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho cituje:

„22. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je písaná príliš všeobecne, bez konkrétnych námietok a výhrad či už k postupu správneho súdu alebo k jeho záverom. Kasačný súd dáva do pozornosti, že podľa § 445 ods. 1 písm. c) SSP je náležitou kasačnej sťažnosti vymedzenie konkrétnych dôvodov podania kasačnej sťažnosti (a teda aj nezákonnosti rozsudku správneho súdu), pričom nesprávne právne posúdenie musí sťažovateľ podľa § 440 ods. 2 SSP vymedziť tak, že uvedie konkrétne právne posúdenie správneho súdu, ktorého nesprávnosť namieta a vymedzí tiež v čom spočíva jeho nesprávnosť. Kasačný súd pritom za sťažovateľku dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho súdu nevyhľadáva. Nedostatočné vymedzenie sťažnostných bodov môže viesť k odmietnutiu kasačnej sťažnosti podľa § 459 písm. e) SSP. V predmetnej veci zastáva kasačný súd názor, že sťažnostné body vymedzené sťažovateľkou, napriek ich všeobecnosti umožňujú meritórne prejednanie podanej kasačnej sťažnosti. V duchu starorímskeho *vigilantibus iura scripta sunt* však kasačný súd tiež jedným dychom dodáva, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti a vágnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala. Za čo nesie zodpovednosť práve sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP) v súčinnosti s jej právnym zástupcom.

23. Kasačnou sťažnosťou sťažovateľky sa vinú v zásade dve námietky (i) nedostatočné odôvodnenie napádaného rozsudku a nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k primeranosti dĺžky daňovej kontroly a (ii) nedostatočné odôvodnenie napádaného rozsudku vo vzťahu k odobreniu záveru žalovaného o nesplnení podmienok pre daňový režim uplatnený sťažovateľkou.

24. K prvej námietke kasačný súd uvádza, že táto bola úplným a vyčerpávajúcim spôsobom zodpovedaná už správnym súdom v napádanom rozsudku. Správny súd náležite vymedzil celkovú dĺžku trvania daňovej kontroly, vylúčil obdobia prerušenia daňovej kontroly z dôvodu iniciovania medzinárodnej výmeny informácií a ustálil, že daňová kontrola trvala celkovo 271 dní (bod 49 napádaného rozsudku, bod 14 tohto rozsudku). Takáto dĺžka daňovej kontroly nie je neprimeraná a celkom zjavne neporušuje žiadne z ustanovení Daňového poriadku (takéto ustanovenie neuvádza ani sťažovateľka). Správny súd tiež sťažovateľke náležite objasnil, v čom videl primeranosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly, i keď nie všetky zistenia boli správcom dane využité pri rozhodovaní (body 48, 50 a 52 napádaného rozsudku, bod 13 tohto rozsudku). S odkazom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016 objasnil sťažovateľke, že počas prerušenia daňovej kontroly sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly nepočítajú, ale ich plynutie sa prerušuje (bod 52 napádaného rozsudku) a náležite sa vysporiadal aj s otázkou, prečo prekročenie lehoty na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií podľa čl. 10 Nariadenia nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného (body 53 a záverečné časti bodu 50 napádaného rozsudku, body 15 a 16 tohto rozsudku).

25. Keďže sťažovateľka neuvádza, ktorá konkrétna úvaha správneho súdu pri posudzovaní primeranosti dĺžky daňovej kontroly a jej vplyve na zákonnosť rozhodnutia žalovaného bola nesprávna, kasačný súd môže len bez ďalšieho konštatovať, že táto sťažnostná námietka je nedôvodná.

26. Rovnako kasačný súd uvádza, že správny súd sa dostatočne vysporiadal aj s otázkou (ne)preukázania hmotnoprávných podmienok osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru uplatneného sťažovateľkou. Tieto odpovede sú obsiahnuté v bodoch 54 až 56 napádaného rozsudku. Keďže sťažovateľka neuvádza, v čom mali byť tieto úvahy správneho súdu nesprávne, ktoré jej podstatné žalobné tvrdenia správny súd opomenul alebo nesprávne vyhodnotil, kasačný súd môže len opätovne konštatovať nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľky aj v tejto časti.

27. Pre úplnosť kasačný súd tiež konštatuje, že správny súd riadne rešpektoval pokyny Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uvedené v rozhodnutí sp. zn. 5Sžfk/27/2020 zo dňa 27. októbra 2021. V ďalšom procesnom postupe sa vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami sťažovateľky, podrobne podrobil svojmu prieskumu otázku dĺžky daňovej kontroly, vysporiadal sa aj s otázkou možného prekročenia lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií v kontexte judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a vysporiadal sa tiež s otázkou (ne)preukázania hmotnoprávných podmienok osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru uplatneného sťažovateľkou v predmetnej veci.“

21. V súvislosti s prvou námietkou (nevysporiadanie sa so žalobnou námietkou prekročenia celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly) kasačný súd nad rámec už uvedeného pripomína, že krajský súd k tejto námietke konkrétne uviedol, že po vylúčení období prerušenia daňovej kontroly z dôvodu iniciovania medzinárodnej výmeny informácií daňová kontrola trvala celkovo 273 dní (odsek 54 napadnutého rozsudku), pričom sťažovateľ nepredostrel nijaké argumenty, ktoré by správnosť tohto

záveru krajského súdu spochybnili. Kasačný súd k uvedenému dodáva, že takáto dĺžka daňovej kontroly nie je neprimeraná a celkom zjavne neporušuje žiadne z ustanovení Daňového poriadku. Odkazujúc na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 správny súd rovnako objasnil sťažovateľovi, že počas prerušenia daňovej kontroly sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly nepočítajú, ale ich plynutie sa prerušuje (odsek 55 napadnutého rozsudku) a vysporiadal sa aj s otázkou, prečo prekročenie lehoty na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií podľa čl. 10 Nariadenia nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného (odsek 55 napadnutého rozsudku, odseky 24 až 30 citovaného rozsudku). Hoci správny súd sa mohol podrobnejšie a dôslednejšie zaoberať aj primeranosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly a dĺžkou daňovej kontroly vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, tak ako mu to uložil Najvyšší súd SR v zrušujúcom rozsudku, kasačný súd nepovažoval za účelné a hospodárne zrušiť z tohto dôvodu napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Účastníkom konania je totiž postoj krajského súdu i kasačného súdu k týmto otázkam dobre známy, a to z rozhodnutí týkajúcich sa obdobného skutkového a právneho stavu vo vzťahu k tej istej daňovej kontrole. Krajský súd sa v rozsudku sp. zn. 21S/117/2021 zo dňa 26.04.2022 sťažovateľom namietanou primeranosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly zaoberal veľmi rozsiahlo a podrobne. Vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam uviedol, že správca dane nevykonával samostatnú daňovú kontrolu pre jednotlivé zdaňovacie obdobia, ale vykonával kontrolu, v ktorej kontroloval viacero zdaňovacích období a táto procesná situácia mu nedovoľovala pokračovať v jej výkone následne potom ako získal informácie potrebné pre správne určenie dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Kasačný súd sa s uvedeným názorom krajského súdu stotožňuje, pričom iný senát kasačného súdu práve citovaným rozsudkom sp. zn. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023 kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti tomuto rozsudku krajského súdu sp. zn. 21S/117/2021 zo dňa 26.04.2022 taktiež zamietol.

22. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané nerešpektovanie právneho názoru vysloveného v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/42/2020 zo dňa 22.06.2021, kasačný súd nad rámec už uvedeného dopĺňa, že správny súd v plnom rozsahu rešpektoval právny názor týkajúci sa irelevantnosti neuvedenia dátumu prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o jej prerušení vo vzťahu k zákonnosti napadnutých rozhodnutí. Až na vyššie uvedený nedostatok (bod 21 odôvodnenia tohto rozsudku) krajský súd rešpektoval aj pokyny Najvyššieho súdu SR uvedené v danom rozsudku týkajúce sa ďalšieho postupu krajského súdu. V ďalšom procesnom postupe sa krajský súd vysporiadal so žalobnými námietkami sťažovateľa, podrobil prieskumu otázku dĺžky daňovej kontroly a náležite sa zaoberal aj otázkou (ne)preukázania hmotnoprávnych podmienok osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru uplatneného sťažovateľom v predmetnej veci.

23. V kontexte prejednávanej veci považuje kasačný súd za žiaduce pre úplnosť poukázať na otázku prekročenia lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií aj podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C- 186/20 HYDINA SK, s. r. o. zo dňa 30.09.2021 judikoval, že: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie“) 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.“ Lehota na poskytnutie informácií podľa čl. 10 Nariadenia je lehotou stanovenou pre dožiadaný orgán iného členského štátu a nie pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu v dožadujúcom členskom štáte, ktorý dodržanie lehoty príslušným dožiadaným orgánom nemohol relevantným spôsobom ovplyvniť. V predmetnej veci správca dane opakovane, v pravidelných intervaloch a bez riadnej odpovede dožiadaný orgán iného členského štátu urgoval. Táto skutočnosť nesporne vyplýva z administratívneho spisu. Tvrdenie, že správca dane by mal pokračovať v daňovej kontrole aj bez požadovaných informácií, ktoré nezískal v primeranej lehote, resp. ich nezískal v lehote určenej v čl. 10 Nariadenia, nemá oporu v Daňovom poriadku a ani v príslušnom Nariadení. Platná právna úprava nespája žiadne právne následky s prekročením procesných lehôt stanovených na uskutočnenie medzinárodnej výmeny daňových informácií.

24. S poukazom na vyššie uvedené a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

25. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených

podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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