

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/81/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200365
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 08. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5021200365.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): X-TRADE SK s. r. o., so sídlom Daxnerova 9, 010 01 Žilina, IČO: 46 294 350, právne zastúpeného: Advokátska kancelária M Kojtalová, s. r. o., so sídlom Antona Bernoláka 51, 010 01 Žilina, IČO: 47 258 608, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101001332/2021 zo dňa 8. júna 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/134/2021 zo dňa 16. januára 2023, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrtrok 2013. Kontrola bola začatá dňa 14.12.2015 a ukončená dňa 18.03.2020, doručením protokolu č. 100547711/2020 zo dňa 27.02.2020 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi. Z dôvodu požiadania o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) správca dane daňovú kontrolu trikrát prerušil (celkovo v rozsahu 1 209 dní):

- na základe rozhodnutia o prerušení zo dňa 23.05.2016 a oznámenia o pokračovaní zo dňa 20.06.2018 bola daňová kontrola prerušená od 31.05.2016 do 20.06.2018;
- na základe rozhodnutia o prerušení zo dňa 24.09.2018 a oznámenia o pokračovaní zo dňa 28.11.2018 bola daňová kontrola prerušená od 26.09.2018 do 26.11.2018;
- na základe rozhodnutia o prerušení zo dňa 19.12.2018 a oznámenia o pokračovaní zo dňa 21.01.2020 bola daňová kontrola prerušená od 21.12.2018 do 20.01.2020.

2. Na základe daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101983580/2020 zo dňa 15.12.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013 rozdiel na DPH v sume 32.800,00 eur, nepriznal nadmerný odpočet v sume 87,99 eur a vyrubil daň v sume 32.712,01 eur. Zistil, že žalobca si uplatnil právo na oslobodenie od dane na základe faktúry č. 5020130005 s predmetom dodania: Apple iPhone 5 (400 ks) v sume 196.800,00 eur, na ktorej je v pozícií

odberateľa spoločnosť so sídlom v Anglicku - MMG MARKETING LIMITED (ďalej aj „odberateľ“). Podľa správcu dane žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 písm. b), c) a d) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Žalobca nepreukázal, že tovar (mobilné telefóny), v zmysle spornej faktúry, bol skutočne prepravený z územia Slovenskej republiky deklarovanému odberateľovi.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101001332/2021 zo dňa 08.06.2021 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Správca dane a žalovaný (spolu ďalej aj „daňové orgány“) zistili, že súvisiaci prepravný doklad CMR priložený k spornej faktúre neobsahoval požadované náležitosti

(o. i. EČV vozidla, dátum prijatia tovaru a uvedenie príjemcu tovaru; na mieste príjemcu bol len nečitateľný podpis). Sporná faktúra neobsahovala jedinečné výrobné čísla mobilných telefónov a žalobca k nej nepriložil žiaden dodací list či zmluvu s konkrétnymi obchodnými, záručnými a reklamačnými podmienkami. Deklarovaný odberateľ podľa odpovede na MVI nepredložil doklady a nepotvrdil nadobudnutie tovaru a vierohodnosť spornej faktúry, pretože bol nekontaktný (s účinnosťou od 09.10.2013 bol povinne deregistrovaný na daňové účely). Prepravu tovaru na účet žalobcu mal vykonávať prepravca FIRMA W-Z B. M. (ďalej aj „prepravca“). Ten na základe odpovede z MVI nepotvrdil prepravu tovaru a nepredložil doklady, pretože bol tiež nekontaktný (bol vylúčený z registra DPH daňovníkov registrovaných na účely intrakomunitárnej transakcie dňa 19.06.2013). Daňové orgány tiež z predloženého CMR listu zistili, že deklarovaný prepravca mal vyložiť tovar v Českej republike v skladových priestoroch spoločnosti Triloxx s. r. o., ktoré mal (v zmysle predloženej korešpondencie) využívať odberateľ, a spoločnosť Triloxx s. r. o. mala tento tovar následne odovzdať odberateľovi. Podľa odpovede na MVI spoločnosť Triloxx s. r. o. uviedla, že neprijala tovar zo spornej faktúry, a dodanie ani prevzatie tovaru nebolo potvrdené. Podľa daňových orgánov mal žalobca na základe predloženej korešpondencie v čase realizácie spornej transakcie informáciu, že miesto dodania tovaru je v Českej republike, nie v Anglicku, avšak na spornej faktúre deklaroval dodanie tovaru pre odberateľa s anglickým identifikačným číslom. Ako nedôvodné vyhodnotil žalovaný aj procesné námietky žalobcu týkajúce sa nezákonnosti protokolu z dôvodu presiahnutia zákonnej dĺžky daňovej kontroly i zániku práva vyrubiť daň.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na toho času vecne a miestne príslušný Krajský súd v Žiline. Domáhal sa preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SPP“). Zároveň žiadal priznať nárok na náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

6. Krajský súd v Žiline ako správny súd (ďalej aj „správny súd“) rozhodol rozsudkom sp. zn. 30S/134/2021 zo dňa 16.01.2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) tak, že správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SPP a účastníkom nepriznal nárok na náhradu trov konania.

7. Podľa správneho súdu žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane a neunesol svoje dôkazné bremeno. Vzhľadom k tomu, že bolo spochybnené dodanie tovaru odberateľovi z iného členského štátu, vznikla žalobcovi povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona DPH. Správny súd s poukazom na judikatúru súdov zdôraznil, že dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a správca dane následne len verifikuje ním deklarované skutočnosti a doklady. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na oslobodenie od dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar predal a tento bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu v prospech osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte.

8. Správny súd konštatoval, že zistenia správcu dane a žalovaného sú pomenované jasne a zrozumiteľne a odôvodňujú nimi prijaté závery ako aj požiadavku správcu dane na predloženie ďalších dôkazov na preukázanie realizácie intrakomunitárneho obchodu. Žalobca podľa správneho súdu nekonkretizoval, v akom období a na základe akého právneho titulu so spoločnosťou Triloxx s. r. o. mal odberateľ využívať priestory v Českej republike, v ktorých mal žalobca vyložiť tovar. Žalobcom predloženú korešpondenciu s odberateľom, ako aj spoločnosťou Triloxx s. r. o., považoval správny súd za neprehľadnú a nepostačujúcu. Podľa správneho súdu z tohto dôkazu vyplýva, že žalobca mal v čase realizácie spornej transakcie informáciu, že miesto dodania je v Českej republike a nie v Anglicku.

Správny súd preto nebolo zrejme, prečo sporná faktúra deklarovala dodanie tovaru odberateľovi do Veľkej Británie.

9. K žalobcom navrhovanému vypočutiu osoby prepravcu - B. M. správny súd uviedol, že nebolo zrejme, k čomu konkrétne mal byť vypočutý. Poukázal aj na odpovede v rámci MVI (z 23.05.2016, 16.05.2017), podľa ktorých je táto osoba pre poľské orgány nedostupná, je nekontaktná a dňa 19.06.2015 bola táto osoba vylúčená z registra DPH daňovníkov registrovaných na účely IC transakcií pre nekontaktnosť a nedostatok predloženia daňových priznaní. Na základe toho správny súd nebolo zrejme, ako by mohla byť jeho výpoveď verifikovaná.

10. Správny súd ďalej konštatoval, že prepravný doklad CMR neobsahoval požadované údaje, sporná faktúra neobsahovala jedinečné výrobné čísla mobilov, žalobca k spornej faktúre nepredložil iné doklady a na prepravnom doklade bola ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť Triloxx s.r.o. a nie deklarovaný odberateľ. Správny súd zopakoval aj ďalšie skutkové zistenia správca dane a s poukazom na ne vyhodnotil námietku o nedostatočnom vykonaní navrhovaných dôkazov za nedôvodnú.

11. K namietanej dĺžke daňovej kontroly správny súd uviedol, že tá bola prerušená trikrát. V rámci prvého prerušenia (od 31.05.2016 do 20.06.2018, t. j. 751 dní) správca dane zaslal celkovo 8 žiadostí o MVI (zo dňa 19.05.2016) zameraných na preverenie deklarovaných odberateľov tovaru z iných štátov a 1 žiadosť (zo dňa 23.05.2016, urgovanú dňa 20.4.2017), ktorá bola zameraná na preverenie prepravy telefónov u deklarovaného prepravcu. Počas druhého prerušenia daňovej kontroly (v období od 26.09.2018 do 26.11.2018, t. j. 62 dní) správca dane zaslal 3 žiadosti o MVI (zo dňa 25.09.2018), ktorými preveroval súvisiacu prepravu do iného štátu a tiež aj spoločnosti, ktoré mali tovar prevziať, ale neboli deklarovanými odberateľmi žalobcu. V rámci tretieho prerušenia (od 21.12.2018 do 20.01.2020, t. j. 396 dní), správca dane zaslal 2 žiadosti o MVI (zo dňa 21.12.2018), ktoré boli zamerané na deklarovaných dodávateľov z iných štátov.

12. Správny súd konštatoval, že správca dane počas prvej kontroly zaslal súbežne niekoľko žiadostí zameraných na odberateľov a na prepravcu. Správca dane nemohol žiadosti subsumovať pod jednu, pretože ich postupné posielanie vyplynulo z jednotlivých odpovedí a zistení či požiadaviek žalobcu. Keďže žalobca nemal vedomosť, či realizoval obchodné prípady, kde nadobúdala tovar v súlade s § 11 zákona o DPH a jeho predaj realizoval v súlade s § 43 alebo § 45 zákona o DPH, uvedené správca dane preveroval práve prostredníctvom zaslaných žiadostí o MVI, a to aj vzhľadom na to, že žalobca správcovi dane nepredložil ďalšie doklady a dôkazy okrem tých, ktoré poskytol k výkonu daňovej kontroly. Vzhľadom na správcovi dane zistené pochybnosti o dodávkach na vstupe, bolo podľa správneho súdu nevyhnutné opätovné prerušenie daňovej kontroly, v rámci ktorej sa preverovali aj dodávatelia žalobcu. Správny súd konštatoval, že správca dane požadoval taký druh informácií, ktoré bezprostredne súviseli s daňovou kontrolou, nezisťoval ich opakovane, ani po častiach a žiadosti nekúskoval. Poukázal aj na dôvodné podozrenie z fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH s tým, že správca dane si MVI plnil svoje úlohy. Uviedol tiež, že podľa obsahu administratívneho spisu prebiehali jednotlivé procesné úkony zo strany správca dane v rámci vykonávaného dokazovania v časovom slede bez zbytočných prietahov. Správny súd preto vyhodnotil námietku o nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a porušení § 46 ods. 10 Daňového poriadku za nedôvodnú.

13. Námietku týkajúcu sa zániku práva vyrubiť daň správny súd vyhodnotil tak, že s poukazom na § 69 Daňového poriadku, správca dane môže, ak sú na to dôvody, uplatniť prerušenie plynutia lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 61 cit. zákona. Prerúšením daňovej kontroly lehoty podľa tohto zákona neplynú a neplynú ani lehota na zánik práva vyrubiť daň. Preto podľa správneho súdu je neopodstatnené tvrdenie žalobcu, že pre účely plynutia prekluzívnych lehôt zakladajúcich zánik práva vyrubiť daň nemožno prihliadať na prerušenie daňovej kontroly. Správny súd sa nestotožnil ani s namietanou nezákonnosťou protokolu.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

14. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, t. j. z dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces a nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správny súd na ďalšie konanie, eventuálne navrhol s poukazom na § 462 ods. 2 SSP zrušiť preskúmané rozhodnutie.

15. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov sťažovateľ uviedol najmä tieto sťažnostné body:
- správny súd sa v napadnutom rozsudku nedostatočne vysporiadal s námietkami ohľadom nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia, najmä nezákonnosťou protokolu, ktorý vychádzal z daňovej kontroly,

ktorej dĺžka aj po prerušení konania presiahla zákonom stanovenú dobu. Záver správneho súdu, že správca dane žiadal v rámci MVI také informácie, ktoré bezprostredne súviseli s daňovou kontrolou, nezisťoval ich opakovane, ani po častiach a žiadosti nekúskoval, nemá oporu v administratívnom spise. Správca dane nerešpektoval Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003, ktoré stanovuje zákonné povinnosti v rámci plynutia lehôt pri MVI, a informácie nevyžadoval od príslušných orgánov iných členských štátov v rámci stanovených lehôt a jednorazovo. V tomto smere je preskúmané rozhodnutie nepreskúmateľné. Z obsahu protokolu, preskúmaného rozhodnutia ani rozhodnutí o prerušení konania nie je zrejmé, prečo správca dane o informácie na základe MVI nežiadal v rámci jedného prerušenia;

- správny súd nesprávne posúdil dĺžku daňovej kontroly, pri ktorej správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú dĺžku, čím porušil § 46 ods. 10 Daňového poriadku a protokol z nej je nezákonne získaný dôkaz. Správny súd len všeobecnou argumentáciou konštatuje, že pri daňovej kontrole nedošlo k porušeniu § 46 ods. 10 Daňového poriadku;

- správny súd sa v napadnutom rozsudku nedostatočne vysporiadal aj s námietkou žalobcu ohľadom uplynutia prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane. Protokol mu bol doručený po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom mu hoci len hypoteticky vznikla povinnosť daň zaplatiť. Na účely plynutia prekluzívnych lehôt zakladajúcich právo vyrubiť daň nemožno prihliadať na prerušenie daňovej kontroly. Podľa žalobcu ustanovenie o prerušení daňového konania, najmä vo vzťahu k právnym následkom (neplynutie lehôt podľa zákona) je všeobecné, vzťahujúce sa na všetky druhy daňového konania, ak Daňový poriadok neustanovuje inak. Toto ustanovenie nemožno použiť na daňovú kontrolu, pretože tá nie je daňovým konaním podľa § 2 písm. c) Daňového poriadku. Ak by sa uvedené ustanovenie malo vzťahovať aj na daňovú kontrolu, muselo by to byť v zákone výslovne uvedené;

- odôvodnenie napadnutého rozsudku v bode 29 (týkajúceho sa námietky ohľadne zániku práva vyrubiť daň) nezodpovedá povinnosti súdu náležite odôvodniť svoje rozhodnutie, pretože z neho nie je zrejmé, na základe akej právnej argumentácie správny súd dospel k uvedenému záveru.

16. Žalovaný vo vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť a sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznať. Zopakoval, že daňová kontrola bola prerušená trikrát, pritom počas prvého prerušenia správca dane zisťoval informácie zamerané na preverenie deklarovaných odberateľov tovaru z iných členských štátov. V rámci druhého prerušenia žiadal informácie súvisiace s prepravou a tiež informácie zamerané na preverenie spoločností, ktoré tovar prevzali, ale neboli deklarovanými odberateľmi žalobcu. Pri treťom prerušení zisťoval informácie o deklarovaných dodávateľoch z iných členských štátov EÚ. Žalovaný zdôraznil, že na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 Daňového poriadku, podľa ktorého, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa zákona neplynú. Zároveň poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016 a uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 116/2013 zo dňa 28.02.2013.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

17. Prejednávaná vec bola dňa 21.12.2023 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky, bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S, následne opatrením č. 5/2024 (Sfk) senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 4Sfk/81/2023.

18. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (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 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

19. Po preskúmaní napadnutého rozsudku a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

20. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.“

21. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) a ods. 5 Daňového poriadku: „(1) Správca dane daňové konanie (b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je

potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.(5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

22. Podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku: „Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“

23. Podľa 69 ods. 2 Daňového poriadku: „Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov,1) plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov1) možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

24. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal jednak porušenie jeho práva na spravodlivý proces z dôvodu nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku a nevysporiadania sa so všetkými jeho námietkami, ako aj nesprávne právne posúdenie veci. Vzhľadom na rozsah a obsah vymedzených sťažnostných bodov bolo úlohou kasačného súdu preskúmať dostatočnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku a správnosť právneho posúdenia (i) v otázke zákonnosti trvania daňovej kontroly, a to vzhľadom na jej prerušenia z dôvodu žiadostí o MVI, a (ii) v otázke zániku práva vyrubiť daň.

25. Hneď na úvod je potrebné uviesť, že kvalita kasačnej sťažnosti v značnej miere predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu a všeobecná či strohá kasačná argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti iba v zodpovedajúcej nízkej miere detailov (porovnaj napr. aj nasledovné rozhodnutia kasačného súdu - sp. zn. 1Svk/18/2022 zo dňa 28.03.2024, sp. zn. 4Sfk/44/2022 zo dňa 27.07.2023).

26. Pokiaľ ide o nedostatočné a nesprávne vysporiadanie sa správneho súdu s námietkou sťažovateľa ohľadom zákonnosti protokolu z daňovej kontroly, ktorej dĺžka presiahla zákonom stanovenú lehotu, a s tým súvisiacej neúčelnosti jej prerušenia, kasačný súd nezistil dôvodnosť týchto námietok.

27. Ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozsudku, správny súd sa riadne zaoberal námietkou sťažovateľa ohľadom dĺžky daňovej kontroly a s účelnosťou a dôvodnosťou jej prerušenia. V tomto smere kasačný súd poukazuje na bod 28 napadnutého rozsudku (zhrnutý v bode 11 a 12 tohto rozsudku), v ktorom správny súd dostatočne vysvetlil dôvodnosť jednotlivých prerušení daňovej kontroly, ako aj to, prečo správca dane nemohol žiadosti o MVI subsumovať pod jednu. Správny súd sa zaoberal dĺžkou jednotlivých prerušení daňovej kontroly, počas ktorých bolo zaslaných celkovo 14 žiadostí o MVI. Správny súd sa zaoberal aj tým, na zistenie akých skutočností boli jednotlivé žiadosti vo svojej postupnosti zamerané (na prepravu tovaru, odberateľov či dodávateľov sťažovateľa). Správny súd korektne poukázal aj na to, že prostredníctvom zaslaných žiadostí o MVI správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa sťažovateľa, ktorý nevedel, či realizoval obchodné prípady, kde nadobúdala tovar v súlade s § 11 zákona o DPH a jeho predaj realizoval v súlade s § 43 alebo v súlade s § 45 zákona o DPH. Rovnako sa uvedenými skutočnosťami zaoberal aj žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku v tomto smere preto neobstoí.

28. K námietke nesprávneho právneho posúdenia dĺžky daňovej kontroly je potrebné v prvom rade uviesť, že táto nebola vymedzená dostatočne konkrétne. Pokiaľ sťažovateľ namietal závery správneho súdu ohľadom účelnosti prerušenia daňovej kontroly (ktoré boli v zmysle vyššie uvedeného jasne a konkrétne pomenované a aj dôkladne odôvodnené), mal adresne uviesť, ktorá žiadosť o MVI resp. požadovaná informácia bola nadbytočná, neúčelná, opakujúca sa či umelo rozdelená. Len všeobecná námietka, že závery správneho súdu ohľadom účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly sú nesprávne, je vo svojej podstate len vyjadrením všeobecného nesúhlasu, ktorá nie je kvalifikovanou námietkou spôsobilou spochybniť závery správneho súdu. Sťažovateľ by mal adresne a čo najpresnejšie pomenovať nedostatky v konaní, príp. v rozsudku správneho súdu a čo najpresvedčivejšie prezentovať kasačnému súdu argumentáciu v prospech správnosti ním prezentovaného názoru. Nie je totiž úlohou kasačného súdu, aby za sťažovateľa dohľadával dôvody nezákonnosti napadnutého rozsudku a „prispôboval“ abstraktnú argumentáciu sťažovateľa okolnostiam súdnej veci. Takýto postup by bol nielen v rozpore so zásadou viazanosti súdu sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP; pozn.: okrem zákonných výnimiek, ktoré v tomto konaní nie sú dané), ale narušal by aj rovnosť účastníkov konania pred súdom.

29. V súvislosti s daňovou kontrolou kasačný súd poukazuje na to, že táto bola vykonávaná za viaceré zdaňovacie obdobia 1. až 4. štvrťroku roku 2013. Preverovanie prostredníctvom jednotlivých žiadostí o MVI (v celkovom počte 14) sa týkalo viacerých sťažovateľom deklarovateľov mobilných telefónov z iných členských štátov, nie len deklarovateľom (napr. cyperská spoločnosť Argezica Trading LTD; anglická spoločnosť GLOBAL ATM SOLUTIONS LTD; talianska spoločnosť ItalCom S r.l.; nemecká spoločnosť ixpixx e.K. a PPa GmbH; írsky podnik Bluestorm Ltd. a JACAMI (IRELAND) LIMITED). Ďalšími žiadosťami o MVI boli preverované informácie súvisiace s dodaním mobilných telefónov pre sťažovateľa od viacerých dodávateľov (napr. nemecká spoločnosť LCD Berlin Electronic Handels GmbH; poľská spoločnosť redcoon Polska SP z. o. o.). Rovnako správca dane prostredníctvom žiadostí o MVI preveroval aj prepravcov a príjemcov tovaru, ktorí neboli deklarovateľmi (spoločnosť Logflex CZ, s. r. o.; Triloxx s. r. o.; DIARA z. o. o.).

30. Ak sa žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach (porov. aj rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21.02.2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30.05.2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 02.07.2019, a tiež Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 370/2020 z 25.08.2020, body 33 až 35). Ako bolo uvedené vyššie, v predmetnej veci bola daňová kontrola vykonávaná za viaceré zdaňovacie obdobia, žiadosti o MVI sa týkali subjektov z viacerých členských štátov a skutočností potrebných pre určenie dane za viaceré zdaňovacie obdobia, pričom daňová kontrola bola prerušovaná s účinkami na všetky preverované zdaňovacie obdobia, čo je plne v súlade so zákonom. Sťažovateľ nešpecifikoval, ktoré požadované informácie nesúviseli s daňovou kontrolou alebo sa žiadali opakovane alebo po častiach, aby kvalifikovane spochybnil závery správneho súdu a daňových orgánov o účelnosti jednotlivých žiadostí o MVI a prerušení daňovej kontroly.

31. Skutočnosť, že pre určenie daňovej povinnosti sťažovateľa napokon neboli rozhodujúce informácie získané prostredníctvom odpovedí na žiadosti o MVI, nemožno hodnotiť ako skutočnosť spôsobujúcu nezákonnosť postupu správcu dane pri prerušení daňovej kontroly a získavaní podkladov pre rozhodnutia. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozhodnutie veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27.03.2024, v ktorom sa konštatuje: „Účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu optimálnych informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merať účelnosť MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne.“

32. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa ohľadom nerešpektovania Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 (ďalej aj „nariadenie“) správcu dane, kasačnému súdu nie je zrejmé, aké „zákonne povinnosti v rámci plynutia lehôt pri MVI“ mal správca dane ako dožadujúci orgán porušiť. Sťažovateľ v tomto smere neoznačil nijaké konkrétne ustanovenie nariadenia, ktoré mal správca dane porušiť. Pokiaľ ide o lehoty stanovené v nariadení na vybavenie žiadosti o informácie pre dožadovaný orgán, kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK, s. r. o. z 30.09.2021. V uvedenom rozsudku Súdny dvor EÚ konštatoval, že aj keď dôjde počas prerušenia daňovej kontroly u daňového subjektu k prekročeniu lehôt ustanovených nariadením č. 904/2010 na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, toto prekročenie nemôže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ani zákonnosť samotnej dĺžky daňovej kontroly.

33. Kasačný súd tak ako nedôvodnú vyhodnotil námietku sťažovateľa ohľadom nesprávneho posúdenia dĺžky daňovej kontroly správnym súdom. Z ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku vyplýva lehota na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Predĺženie tejto lehoty prichádza do úvahy len na základe rozhodnutia správcu dane o prerušení daňového konania, o. i. ak vznikne potreba získať informácie formou medzinárodnej spolupráce podľa osobitného predpisu (napr. podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenia č. 904/2010). V takom prípade je konanie prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Správca dane v konaní pokračuje, len čo pominú dôvody prerušenia, pričom pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty stanovené Daňovým poriadkom, vrátane lehoty na vykonanie daňovej kontroly, počas prerušenia neplynú (§ 61 ods. 1, 3, 4, 5 Daňového poriadku). V prerokúvanej veci nebolo sporné, že daňová kontrola sa začala 14.12.2015 a bola ukončená 18.03.2020 (doručením protokolu žalobcovi). Kasačný súd pripomína, že

v prejednávanej veci správca dane v priebehu daňovej kontroly inicioval medzinárodnú výmenu informácií, dôsledkom čoho daňovú kontrolu 3-krát prerušil celkovo v rozsahu 1 209 dní a to od 31.05.2016 do 20.06.2018, od 26.09.2018 do 26.11.2018 a od 26.09.2018 do 26.11.2018 (viď bod 1 tohto rozsudku). Celková dĺžka daňovej kontroly, po zohľadnení doby jej prerušenia, kedy neplynula, preto trvala 352 dní, čo je v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Účelnosť jednotlivých žiadostí o MVI a prerušenie daňovej kontroly či iného postupu správcu dane v rámci daňovej kontroly sťažovateľ kvalifikovane nespochybnil.

34. Kasačný súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky sťažovateľa ohľadom nedostatočného odôvodnenia a nesprávneho právneho posúdenia uplynutia prekluzívnej lehoty pre vyrubenie dane podľa § 69 Daňového poriadku.

35. K námietke nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku v tejto otázke možno uviesť, že hoci je odôvodnenie správneho súdu obsiahnuté v bode 29 napadnutého rozsudku pomerne stručné, možno ho považovať za dostatočné. Obsahuje vysporiadanie sa so žalobnými námietkami i uvedenie aplikovateľných ustanovení Daňového poriadku a právnych záverov správneho súdu.

36. Pokiaľ ide o nesprávne právne posúdenie otázky uplynutia prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane, kasačný súd vyhodnotil ako nesprávnu argumentáciu sťažovateľa, podľa ktorej na účely plynutia prekluzívnych lehôt pre uplatnenie práva vyrubiť daň nemožno prihliadať na prerušenie daňovej kontroly. Sťažovateľ prezentoval názor, že ustanovenie § 61 Daňového poriadku o prerušení daňového konania nemožno použiť na daňovú kontrolu, pretože tá nie je daňovým konaním podľa § 2 písm. c) Daňového poriadku. Sťažovateľ argumentoval tým, že ak by sa uvedené ustanovenie malo vzťahovať aj na daňovú kontrolu, muselo by to byť v zákone výslovne uvedené. Kasačný súd však uvádza, že v zákone, konkrétne v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, je výslovne uvedené, že na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 Daňového poriadku. Na základe § 46 ods. 10 Daňového poriadku sa tak na prerušenie daňovej kontroly vzťahuje aj ustanovenie § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré počas prerušenia daňového konania zakotvuje spočívanie (všetkých) lehôt podľa tohto zákona. Teda na základe § 46 ods. 10 v spojitosti s § 61 ods. 5 Daňového poriadku počas prerušenia daňovej kontroly spočívajú, teda neplynú, všetky lehoty podľa Daňového poriadku, vrátane prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane podľa § 69 cit. zákona.

37. V tomto smere kasačný súd poukazuje aj na závery iného senátu kasačného súdu vyslovené v rozsudku sp. zn. 2Sfk/19/2024 z 31.07.2025, v ktorom sa zaoberal otázkou plynutia lehôt na zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku počas prerušenia daňovej kontroly. So záverom z citovaného rozsudku sa kasačný súd plne stotožňuje a tento záver možno použiť aj na prejednanú vec.

38. Podľa cit. rozsudku: „Právny záver správneho súdu o tom, že lehota uvedená v § 69 ods. 2 druhej vete daňového poriadku je osobitnou hmotnoprávnou špeciálnou lehotou, na ktorú sa § 61 ods. 5 nevzťahuje nemá tak žiadnu oporu v daňovom poriadku a ani iných právnych predpisoch. Za predpokladu, že právna norma systematicky zaradená do všeobecnej časti upravujúcej daňové konanie ustanovuje neplynutie lehôt podľa daňového poriadku počas prerušenia daňovej kontroly, musí sa táto právna norma aplikovať aj na všetky osobitné časti upravujúce daňové konanie. Výnimkou by bola situácia, ak by osobitná právna norma aplikáciu všeobecnej úpravy v § 61 ods. 5 daňového poriadku výslovne vylúčila. V daňovom poriadku sa však nenachádza žiadne ustanovenie, ktoré by výslovne vylučovalo aplikáciu pravidla o neplynutí lehôt počas prerušenia daňovej kontroly na lehoty upravené v § 69 ods. 2. Lehoty upravené v § 69 ods. 2 daňového poriadku tak podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynú počas prerušenia daňovej kontroly. Záver o tom, že lehoty podľa § 69 daňového poriadku počas prerušenia daňového konania neplynú, potvrdzuje aj odborná literatúra. V komentári k § 61 ods. 5 daňového poriadku od Soni Kubincovej sa uvádza: z ods. 5 vyplýva, že ak dôjde k prerušeniu daňového konania, po dobu tohto prerušenia správca dane, resp. iný príslušný orgán úkony v danej veci nevykonáva. Počas doby prerušenia daňového konania neplynú ani lehoty podľa daňového poriadku, napríklad lehoty na zánik práva vyrubiť daň (§ 69 daňového poriadku) alebo lehoty týkajúce sa premčania a zániku práva vymáhať daňový nedoplatok (§ 85 daňového poriadku) (Kubincová, S. Daňový poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2024, s 543 - 547).“

39. Kasačný súd konštatuje, že v prejednávanej veci rozhodujúca skutočnosť podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku nastala v priebehu roka 2013, a preto 5 ročná prekluzívna lehota na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane začala plynúť 31.12.2013. Uplynula by tak 31.12.2018 a 01.01.2019 by už nebolo možné vyrubiť daň alebo rozdiel dane. V prejednávanej veci však došlo pred uplynutím lehoty na zánik práva vyrubiť daň k jej spočívaniu v dôsledku prerušenia daňovej kontroly. Daňová kontrola bola prerušená od 31.05.2016 do 20.6.2018 (751 dní), od 26.09.2018 do 26.11.2018 (62 dní) a od 21.12.2018 do 20.01.2020 (396 dní) (viď bod 1 tohto rozsudku). Počas týchto období prekluzívna lehota na vyrubenie dane spočívala (neplynula). Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 18.03.2020, čo bolo

pred uplynutím prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane. V zmysle § 69 ods. 2 Daňového poriadku od 31.12.2020 začala plynúť nová 5 ročná lehota na zánik práva vyrubiť daň.

VII. Záver

40. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku, ktorý bol dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia. Z tohto dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ (žalobca) v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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