

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/16/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200418
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:7021200418.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JUDr. Marek Radačovský, so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961 správca konkurznej podstaty úpadcu: RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809 so sídlom: Veľké Kapušany, ul. Zelená 273/36, právne zastúpený: Advokátska kancelária Žoldoš & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 53 540 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100673112/2021 zo dňa 22. apríla 2021 takto v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-8S/98/2021 - 126 zo dňa 22. októbra 2024, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-8S/98/2021 - 126 zo dňa 22. októbra 2024 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. KE-8S/98/2021 - 126 zo dňa 22. októbra 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu žalobcu a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania. Správnu žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného 100673112/2021 zo dňa 22.04.2021, ktorým žalovaný zamietol odvolanie daňového subjektu RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809 so sídlom: Veľké Kapušany, ul. Zelená 273/36 (ďalej aj ako „daňový subjekt“) a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100027013/2021 zo dňa 11.01.2021, ktorým daňovému subjektu správca dane vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 441.452,67 eur za zdaňovacie obdobie marec 2013.

2. K namietanému prekročeniu zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že z administratívneho spisu ustálil, že celková dĺžka daňovej kontroly, ktorá začala dňa 04.11.2014 a bola skončená doručením protokolu dňa 06.11.2019 neprekročila zákonnú lehotu. Správny súd poukázal na to, že daňová kontrola začala dňa 04.11.2014, do 1. prerušenia (dňa 04.03.2015) trvala 120 dní, 1. prerušenie trvalo do dňa 20.11.2018, medzi 1. prerušením a 2. prerušením - od 21.11.2018 do 03.01.2019 trvala kontrola 44 dní, po 2. prerušení od 10.05.2019 k doručeniu protokolu dňa 06.11.2019 trvala kontrola 181 dní. Po zrátaní jednotlivých dní daňová kontrola trvala $120+44+181=345$ dní.

3. Správny súd dodal, že účelnosť MVI je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, pričom nie je rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu informácií, kedy je dôležité, aby sa správca dane pýtal k meritu veci, ktorú má posúdiť. Správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021, z ktorého vyplýva, že trvanie prerušenia daňovej kontroly v nie je

viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010“. Podľa správneho súdu nedošlo k porušeniu zásady proporcionality pri celkovej dĺžke trvania daňovej kontroly, ktorá v sebe zahŕňa dobu jej prerušenia za účelom získania odpovedí v rámci MVI, pretože dobu prerušenia nie je možné zaradiť do doby trvania daňovej kontroly a dobu na poskytnutie odpovede cudzozemským daňovým orgánom nemožno pričítať ako procesnú vadu finančným orgánom, najmä ak správca dane viackrát odpovede urgoval.

4. K žalobnej námietke tvrdiacej uplynutie päťročnej lehoty na vyrubenie dane správny súd poukázal na § 61 ods. 5 daňového poriadku podľa ktorého, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, čiže neplynie ani lehota na vyrubenie dane uvedená v § 69 daňového poriadku. navyše podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku v prípade, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyznamenaný (za takýto úkon sa považuje doručenie protokolu z daňovej kontroly). Z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že lehota na vyrubenie dane by správcovi dane uplynula dňa 01.01.2019 (za zdaňovacie obdobie december 2013 by uplynula dňa 01.01.2020), avšak v tomto prípade bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená, a to dvakrát (od 04.03.2015 do 20.11.2018 a od 04.01.2019 do 09.05.2019). V prípade, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa zákona neplynú a neplynula ani lehota na zánik práva. Následne správca dane vykonal úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, t.j. doručil daňovému subjektu protokol a to dňa 06.11.2019. Podľa správneho súdu správca dane vyrubil daň v zákonom stanovenej päťročnej lehote.

5. K žalobnej námietke o nevykonaní daňovým subjektom navrhnutých dôkazov správny súd uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, či už z vlastnej činnosti, prostredníctvom žiadostí MVI alebo v spolupráci s orgánmi činnými v trestnom konaní. O týchto úkonoch bol daňový subjekt informovaný a vyzývaný na vyjadrenie sa, či už k dôkazom, alebo výpovediam svedkov (na výsluchoch sa daňový subjekt nezúčastnil). Správny súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že správca dane vykonal daňové kontroly aj v roku 2011 a 2012 a nezistil žiadne pochybenia a tieto výsledky neboli zohľadnené. Žalovaný uviedol, že má vedomosť o tom, že správca dane vykonal u daňového subjektu uvedenú daňovú kontrolu a vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného preto aj podľa názoru správneho súdu nedošlo k porušeniu § 3 ods. 9 daňového poriadku, kedy je potrebné v skutkovo zhodných veciach rozhodovať rovnako.

6. K námietke žalobcu, že v daňovom konaní nebolo preukázané podvodné konanie sa správny súd stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Daňový subjekt mal vedieť, resp. vedel o svojej účasti na podvodnom konaní (subjektívna stránka účasti na daňovom podvode). Žalovaný a správca dane v záujme úplného a presného zistenia skutkového stavu vykonali rozsiahle dokazovanie, dôkazy vyhodnotili jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliadali na všetko, čo vyšlo počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania najavo. Prvostupňový správny orgán poukázal na nedostatky zistené v písomných dokladoch, na rozpory vo vyjadreniach zapojených subjektov a po dôslednej analýze obchodovania daňového subjektu, jeho odberateľov a ďalších spoločností vo fakturačných reťazcoch dospel k opodstatnenému záveru o tom, že účelom obchodu s hutným tovarom bolo získanie daňovej výhody, pričom správca dane podrobne uviedol aj dôvody, ktoré ho viedli k prijatiu záveru o tom, že daňový subjekt bol aktívnym článkom podvodného reťazca a o podvodnom konaní v oblasti DPH vedel, resp. vedieť mal a mohol. Daňový subjekt za celý čas neozrejmil prečo uzatváral zmluvy o postúpení pohľadávok skôr, ako samotné pohľadávky vznikli, prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči odberateľom skôr, ako uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok, nevysvetlil z akého dôvodu súd bol tovar prepravený z Maďarska na Slovensko a obratom späť do Maďarska, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže objednával prepravu tovaru, vierohodne nevysvetlil rozpory v účtovných dokladoch. Daňový subjekt pri obchodovaní musí mať dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodoch so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom súd poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Daňový subjekt má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane a pri daňovej kontrole má povinnosť tieto doklady predložiť.

7. Správny súd poukázal na to, že predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu tvorí tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (rozhodnutie súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku obchodného reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace

tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku obchodného reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebanalnosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k ich účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

8. Správny súd poukázal na popis obchodného reťazca zisteného správcom dane, do ktorého bol zapojený aj daňový subjekt. Bol zistený dlhý účelový fakturačný reťazec k hutnému tovaru, najmä betonárska oceľ, plechové tabule, oceľové zvitky a profily. Tovar v prevažnej miere zo Slovenska, Luxemburska a tretích krajín sa predával do Maďarska. Správny súd poukázal na nasledovné reťazce:

Profily:

- ArcelorMittal Commercial › daňový subjekt › TK - Vas Kft. › Vas-Ferro Kft. › Dofon Kft. › MVM Ovit Zrt. Plechové/ocelové zvitky:

- U.S.Steel Košice s.r.o. › daňový subjekt › TK - Vas Kft. › Vas-Ferro Kft. › Budafér Zrt. - -

- U.S.Steel Košice s.r.o. › daňový subjekt › TK-Vas Kft. › JP Fémker Kft. › Vas-Ferro Kft. › RUMEX s.r.o. › NICK8 s.r.o. › BE Group Slovakia s.r.o.

- U.S.Steel Košice s.r.o. › BE Group Slovakia s.r.o. › daňový subjekt › TK-Vas Kft. › Ferropatent Zrt. › Vas-Ferro Kft. › RUMEX s.r.o.

- ISD Dunafer Zrt. › KLIMEX Hutnícký materiál s.r.o. › daňový subjekt › TK-Vas Kft. Ferropatent Zrt. › Vas-Ferro Kft. › JP Fémker Kft.

- ThyssenKrupp Ferostav › daňový subjekt › Vas-Ferro Kft. › Budafer Zrt. › Dofon Kft.

Plechové tabule:

- Tretie krajiny › daňový subjekt › TK-Vas Kft. › Budafer Kft. › Vas-Ferro Kft. › Rumex s.r.o. › NICK8 s.r.o. › BE Group Slovakia s.r.o.

9. V súvislosti s vedomostnou otázkou správny súd súhlasil so správcom dane, že je nelogické a ani ekonomicky neopodstatnené, keďže z ekonomickej podstaty obchodu vyplýva, že pri riadnom fungovaní obchodu nastáva zvýšenie cien v rámci reťazca dodávateľov, aby daňový subjekt obstarával tovar prostredníctvom sprostredkovateľov, keď sám daňový subjekt poznal a má priamy dlhoročný kontakt na zahraničného dodávateľa.

10. Vedomostný test konkrétneho subjektu spočíva v posúdení, či táto osoba prijala opatrenia, ktoré od nej možné rozumne vyžadovať, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Ten ju umožňuje aj za predpokladu splnenia objektívneho i subjektívneho aspektu Axel Kittel testu existencie daňového podvodu osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane preukázať, že prijala dostatočné opatrenia na to, aby zistila, či prijaté plnenie nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Tieto prijaté opatrenia následne vyhodnotí správca dane. V preskúmvanej právnej veci daňový subjekt nepreukazoval, že by relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom prijal. Žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, respektíve skutkové okolnosti, na základe, ktorých by bolo možné ustáliť záver, že prijal relevantné opatrenia na zabránenie svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, a že ho možno považovať za osobu nevyniesť súčasne na takomto obchodnom reťazci. Správny súd preto považoval aj tretí predpoklad pre posúdenie veci ako daňového podvodu sa preukázaný.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnomu súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalovaného nahradiť sťažovateľovi trovy kasačného konania.

12. Sťažovateľ namietal, že napadnutý rozsudok obsahuje namiesto zodpovedania legitímnych a elementárnych právnych otázok nastolených žalobcom správnu žalobou, množstvo všeobecných konštatovaní a citácií, a to bez premietnutia týchto všeobecných konštatácií na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k administratívnomu konaniu, ktoré bolo voči daňovému subjektu vedené orgánmi Finančnej správy Slovenskej republiky.

13. Podľa sťažovateľa je rozsudok nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k vyhodnoteniu dĺžky daňovej kontroly. Daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala u daňového subjektu spolu 1828 dní, čo v

žiadnom prípade nemožno hodnotiť ako proporcionálnu dĺžku konania, aj po zohľadnení obdobia jej prerušenia. Takto dlhé konanie podkopáva základné ústavné princípy, a to najmä vo vzťahu k zásade právnej istoty. Daňový subjekt nemal 1828 dní výsledok daňovej kontroly a po celý tento čas bol v neistote vo veci výsledku tohto invazívneho zásahu štátu. Správny súd nestanovil mantinely a kritéria, pri ktorých prekročení (naplnení) by už mohla byť konkrétna daňová kontrola a jej dĺžka považovaná za neproporcionálnu a neefektívnu. V odôvodnení záveru správneho súdu chýbajú kritéria a úvahy súdu, ktoré by jasne obsahovo formulovali požiadavku proporcionality, efektívnosti a účelnosti daňovej kontroly.

14. Pokiaľ zákonodarca stanovil hmotnoprávnu lehotu 1 rok na vykonanie daňovej kontroly, pričom správca dane viedol predmetnú daňovú kontrolu svojimi úkonmi (dokazovanie ako aj realizácia MVI a ich načasovanie spolu s tzv. kúskovaní žiadostí o MVI) počas doby trvajúcej 5 rokov a 3 dni (t. j. takmer viac ako päť rokov), sťažovateľ viac ako päťnásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly považoval za neakceptovateľné, a to najmä s poukazom na nesprávne načasovanie a potrebu opakovanej a nedôvodnej realizácie MVI.

15. Sťažovateľ spochybnil, či postup správcu dane možno považovať za efektívny. Vyhodnotením požiadavky efektívnosti sa správny súd nezaoberal vôbec, čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Pokiaľ je správou daní postup súvisiaci so správnym zistením a zabezpečením úhrady dane a pokiaľ je so správou daní spojená zásada, ktorej obsahom je povinnosť správcu dane vybaviť každú vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov s použitím najvhodnejších prostriedkov, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane, tak prostriedky, ktoré správca dane zvolil v prejednávanej veci v žiadnom prípade nepredstavujú naplnenie tejto zásady. Správcom dane zvolené prostriedky spôsobili to, že daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala 1828 dní, čo je spolu viac ako päťnásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na jej vykonanie (spolu s prerušením), pričom správca dane zvolil prostriedky, ktoré nevedli k správne určeniu a vyrubeniu dane a navyše tieto zvolené prostriedky vytvorili zbytočné a judikatúrou nedovolené prieťahy.

16. Správny súd zároveň vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly. Ak je účelom daňovej kontroly správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov a v nadväznosti na ustanovenie § 2 písmeno a) daňového poriadku aj zabezpečenie úhrady dane, tak postup správcu dane v tejto konkrétnej veci v žiadnom prípade nemožno považovať za účelný. Totiž, ak by aj správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil akékoľvek nedostatky, ktorých následkom je vydanie rozhodnutia o určení rozdielu dane vo vyrubovacom konaní, tak je jednoznačne zrejmé, že ak takýto záver vyrubovacieho konania v podobe rozhodnutia o určení rozdielu dane nastane viac ako 5 rokov po začatí daňovej kontroly, tak nemožno hovoriť o účelnej daňovej kontrole, ktorá je výsledkom správy daní vedúcej k úhrade dane. Správny súd sa týmito požiadavkami na efektívnu a účelnú daňovú kontrolu nezaoberal vôbec a v napadnutom rozsudku vyhodnotenie týchto požiadaviek absentuje. Zároveň vyhodnotenie proporcionality trvania daňovej kontroly v prejednávanej veci je nedostatočne odôvodnené.

17. Sťažovateľ tvrdil, že správny súd vec nesprávne právne posúdil a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď dospel k záveru, že opakované podávanie žiadostí o MVI nepredstavuje porušenie zásady proporcionality daňovej kontroly. Správcovi dane totiž nič nebránilo, aby už v prvej žiadosti o MVI v záujme zachovania zásady efektívnosti daňovej kontroly kumuloval a jasne vymedzil všetky požiadavky pre orgány maďarskej finančnej správy a tieto následne pretavil do svojich záverov. Vo rozsudku sp. zn. 4Sžfk/54/2018 zo dňa 02.07.2019 kasačný súd ustálil, že už prerušenie daňovej kontroly v trvaní 474 dní z dôvodu zasielania opakovaných žiadostí o MVI do zahraničia nie je možné považovať za postup, ktorý by mohol byť vyhodnotený ako efektívny a dôsledkom takéhoto postupu bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažuje daňový subjekt. Na rozdiel od citovanej veci riešenej kasačným súdom, predstavovala celková doba prerušenia daňovej kontroly až 1483 dní. Rovnako správny súd nesprávne právne posúdil vec a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď dospel k záveru, že opakované podávanie žiadostí o MVI nepredstavuje tzv. „kúskovanie žiadostí o MVI“.

18. Sťažovateľ upozornil na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, konkrétne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 21.02.2019 spisová značka 5Sžfk/3/2018, v ktorom dospel kasačný súd k nasledovným záverom:

„47. Kasačný súd sa preto zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere poukazuje kasačný súd na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o

administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7 smernice a § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

48. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede.

49. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadáním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

50. Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

51. V prejednávanej veci kasačný súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 16.11.2012. Dňa 26.01.2015 bola daňová kontrola ukončená (daňovému subjektu bol doručený protokol) po opakovanom (trikrát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, kasačný súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že prvýkrát bola daňová kontrola prerušená od 10.05.2013 do 12.09.2013 (t. j. 126 dní), druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 05.11.2013 do 03.06.2014 (t. j. 211 dní) a tretíkrát bola daňová kontrola prerušená od 01.08.2014 do 12.12.2014 (t. j. 134 dní), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014, ktorým bola správcovi dane uložená povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote troch mesiacov od právoplatnosti vydaného uznesenia. Z uvedených dôvodov je potrebné konštatovať, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt. Podľa kasačného súdu (vyplýva to aj z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na 1 rok a takmer 4 mesiace trvajúce prerušenie daňovej kontroly. Takéto prerušenie potom objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

52. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7Afs/22/2003 z 9. decembra 2004, v ktorom tento vyslovil, že „Zo základných zásad daňového konania, najmä z ustanovenia § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 16 ods. 1 vetou druhou zákona č. 337/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení zákona č. 255/1994 Zb. vyplýva, že správca dane musí pri daňovej kontrole postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote; výkon daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.“

19. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľa, v tomto smere odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď opakované podávanie žiadosti o MVI vyhodnotil ako súladné s požiadavkou efektívnosti daňovej kontroly. Správca dane v prejednávanej veci mohol a mal požiadať informácie v kumulovanej žiadosti a požiadať o informácie v inom členskom štáte naraz, a to v záujme zachovania požiadavky efektivity daňovej kontroly. Správcovi dane nič nebránilo, aby všetky svoje požiadavky kumuloval do jednej žiadosti o MVI, ktorej realizácia by jednoznačne skrátila celkové trvanie daňovej kontroly (spolu s prerušeniami) o niekoľko rokov, keďže daňovú kontrolu by nebolo potrebné prerušovať.

20. Tvrdil, že správny súd sa v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.03.2024 spisová značka 19SVs/4/2023 (bod. 23. odôvodnenia) dospel k záveru, že nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nepredstavujú dostatočný podklad na prijatie záveru o nezákonnom prerušení daňovej kontroly. Vo veci daňového subjektu nie sú v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly identifikovaní dodávatelia a ani odberatelia daňového subjektu, nie je identifikované zdaňovacie obdobie, ktorého sa žiadosti o MVI týkajú. Podľa záverov kasačného súdu musia rozhodnutia o prerušení konania obsahovať aspoň identifikáciu zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka. Keďže rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly vo veci

daňového subjektu tieto ani minimálne štandardy neobsahujú, došlo k porušeniu práva daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu podľa ustanovenia článku 46 Ústavy.

21. Podľa sťažovateľa správny súd zároveň nesprávne právne posúdil zánik práva na vyrubenie dane. Právne posúdenie ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku správnym súdom a výklad tejto normy v časti „sa primerane použije § 61“ je nesprávny a zjavne extenzívny. Aplikácia ustanovenia § 61 ods. 5 daňového poriadku na daňovú kontrolu je zjavne extenzívnym výkladom, ktorý presahuje obsah pojmu primeraného použitia prerušenia ustanovenia o prerušení daňového konania. Daňový poriadok v ustanovení § 61 ods. 5 daňového poriadku výslovne zakotvil neplynutie lehôt podľa daňového poriadku výlučne pre daňové konanie a pre prípad jeho prerušenia. Výklad správneho súdu, ktorý uviedol, že ustanovenie § 61 odsek 5 sa vzhľadom na odkaz v ustanovení § 46 ods. 10 daňového poriadku má použiť aj na daňovú kontrolu je zjavne extenzívny a nesprávny a nie je v žiadnom prípade primeraný. Správny súd pri výklade ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku opakovane naráža na limity stanovené daňovým poriadkom pre orgány finančnej správy. Podľa ustanovenia § 69 ods. 1 daňového poriadku je jasne zadefinovaná doba, po uplynutí ktorej správca dane nemôže vyrubiť daň ani rozdiel dane podľa osobitných predpisov. Táto lehota je 5 rokov od konca roka v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

22. Pokiaľ správny súd dospel k záveru, že obchodné transakcie boli realizované za účelom získania daňovej výhody, podľa sťažovateľa sa pri vyhodnotení správnosti záverov žalovaného odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu (Rozsudok NSS SR spisová značka 1Sžfk/63/2020 zo dňa 27.02.2023) ako aj od judikatúry Súdneho dvora EÚ (Rozsudok SD EÚ zo dňa 21.02.2006, Halifax a iné, C - 255/02). Ak správny súd a žalovaný dospeli k záveru, že realizovaným dodaniam absentuje hospodársky dôvod, tak získanie výhody pri skutočne realizovaných transakciách nemožno považovať za daňový podvod, ale naopak je potrebné tieto dodania považovať za zneužitie práva. Ide však o diametrálne odlišný dôvod nepriznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, na rozdiel od odôvodnenia napadnutého rozsudku.

23. Čo sa týka samotnej podstaty dôvodov tvrdených žalovaným vo vzťahu k neuznaniu práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, správny súd napadnutým rozsudkom nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno správcu dane a daňového subjektu pri realizácii tzv. Axel - Kittel testu, pričom hodnotenie tohto testu a jeho jednotlivých zložiek je nedostatočné a napadnutý rozsudok je tiež nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k záveru o splnení podmienok vymedzených v tomto teste ako podmienok, ktoré musia byť kumulatívne naplnené pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek. Správca dane ako aj žalovaný v rozhodnutiach uvádzajú výpočet rôznych skutočností, ďalej uvádzajú opakovane sa vyskytujúce frázy v rozhodnutiach orgánov finančnej správy, avšak tieto rozhodnutia neobsahujú pretavenie konkrétnych zistení do vyhodnotenia Axel - Kittel testu vo vzťahu k veci daňového subjektu a sú v tomto smere nedostatočne odôvodnené, nepresvedčivé a nekonkrétne.

24. Sťažovateľ namietal, že správny súd pri hodnotení objektívnej stránky Axel - Kittel testu dospel k záveru, že správca dane preukázal existenciu daňového úniku. Vyhodnotenie a právne posúdenie tejto otázky správnym súdom je nesprávne a nedostatočne odôvodnené. Dôkazné bremeno vo veci preukázania existencie daňového podvodu leží na správcovi dane. Správca dane v priebehu administratívneho konania nedokázal preukázať ani len výšku údajného a ním tvrdeného daňového úniku. Správca dane a ani správny súd nepresvedčivo a nekonkrétne uvádzajú, že v rámci zisteného reťazca, mal nastať daňový únik. Správca dane, žalovaný a ani správny súd avšak vôbec neuvádzajú, z akého titulu nastal daňový únik a aká je vlastne jeho výška. Správca dane a žalovaný neunesli dôkazné bremeno ani vo vzťahu k elementárnej súčasť preukazovania existencie daňového úniku, ktorou je zistenie právneho dôvodu a výšky daňového úniku. Správny súd zmätočne uvádza, že orgány verejnej správy identifikovali daňový únik v rámci reťazca, no na strane druhej informácia o jeho výške, právnom dôvode výskytu v rámci reťazca úplne absentuje. Táto informácia absentuje úplne aj v rámci odôvodnenia napadnutého rozsudku, pričom ide o elementárnu súčasť hodnotenia Axel - Kittel testu.

25. Nepresvedčivé a nedostatočné bolo podľa sťažovateľa aj odôvodnenie záveru správneho súdu o tom, že daňový únik bol spojený práve s plneniami dodanými daňovým subjektom. Správny súd vôbec neodôvodnil svoju úvahu, prečo práve údajne existujúci (avšak nevyčíslený a právne nekvalifikovaný) únik mal byť spojený s plneniami dodanými práve daňovým subjektom. Príčinnú súvislosť medzi daňovým únikom a plneniami dodanými daňovým subjektom síce správca dane, žalovaný ako aj správny súd zhodne tvrdia, avšak z obsahu administratívneho spisu nevyplýva jediný dôkaz, ktorý by túto príčinnú súvislosť preukázal. V konaní správca dane nepreukázal, aby odberateľ sťažovateľa

obchodoval výlučne so daňovým subjektom. Tieto otázky ani správca dane v rámci realizovanej MVI nepreveroval a nezisťoval za dané zdaňovacie obdobie existenciu iných partnerov tejto spoločnosť.

26. Odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k záveru o existencii podvodného konania, ktorý má byť založený na diskrepancii v cene tovarov nie je presvedčivé a nedostatočné. Žiadne ďalšie dôkazy ohľadom existencie podvodného konania správny súd neidentifikoval a preto sa javí odôvodnenie napadnutého rozsudku ako nepresvedčivé a nedostatočné. Všeobecný záver správneho súdu o tom, že daňový subjekt, na ktorého následné obchodovanie nemal daňový subjekt žiaden vplyv obchodoval s tovarom v cenách, ktoré mu vytvorili účtovnú stratu sám o sebe neznamená, že ide o prvok podvodného obchodovania, ako to uvádza nesprávne správny súd. Ak by aj bol pripustený záver o tom, že obchodovanie v neskoršom stupni reťazca s nižšími cenami je indikáciou o podvodnom konaní, tak samotné podvodné konanie musí byť správcom dane preukázané, keďže správca dane je nositeľom dôkazného bremena. Správny súd pri posúdení veci a pri odôvodnení napadnutého rozsudku uvedené nepreukázal a tvrdenia správcu dane ostali v rovine nepreukázaných podozrení a indícií, ktoré nie sú relevantným dôkazom.

27. Úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti daňového subjektu o možnom daňovom podvode je nesprávna a nedostatočne odôvodnená. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že pohľadávky, ktoré daňový subjekt na základe dodania tovaru nadobudol, úspešne neskôr speňažil na základe zmlúv o ich odplatnom postúpení, čo napokon správny súd identifikoval ako bežný postup. Správnym súdom tvrdený stav odberateľa (platobná neschopnosť) je však len indikátorom možného podvodného konania, pričom zo spisu taktiež vyplýva tá skutočnosť, že daňový subjekt podnikateľské riziko v podobe neuhradenia faktúr vyriešil postúpením neuhradených pohľadávok, čo je zákonom dovolený a aj v bežnej praxi zaužívaný postup.

28. Podľa sťažovateľa sa správny súd sa nedostatočne vysporiadal s namietanou nezrozumiteľnosťou napadnutého rozhodnutia žalovaného pre jeho nespreskúmateľnosť. Žalovaný totiž vo vzťahu k vyhodnoteniu Axel -Kittel testu uviedol, že daňový subjekt bol súčasťou reťazcov spoločností, v ktorých sa faktúry za dodávky betonárskej ocele a plechov vystavovali len formálne a predloženým dôkazom absentuje reálny základ. Tento argument žalovaného by bol relevantný iba vtedy, ak by dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty bola neexistencia hmotnoprávných podmienok. Pre účely preukazovania podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, sa javí - v predloženom znení odôvodnení rozhodnutí orgánov verejnej správy - ako nedostatočný, resp. zmätočný aj argument žalovaného o akomsi formálnom vystavovaní faktúr, bez reálneho základu. Argument žalovaného, ktorý je obsahom rozhodnutia žalovaného by mohol byť podstatný vtedy, ak by právo na priznanie práva na oslobodenie od DPH bolo daňovému subjektu odmietnuté na základe nesplnenia hmotnoprávných podmienok, čo však z rozhodnutí orgánov verejnej správy nevyplýva. Ako však správne poukázal správny súd, keďže pri daňovom podvode sa predpokladá, že hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na oslobodenie od dane splnené boli (a teda nie je rozporovaná ani dodávka tovarov, resp. služieb ako zdaniteľného obchodu), vyššie spomenuté parciálne závery žalovaného sú irelevantné. Správny súd však zamietnutím žaloby takéto strohé a nekonkrétne odôvodnenie naplnenia subjektívneho testu v rámci Axel - Kittel testu akceptoval a odobril.

29. Sťažovateľ poukázal na záver Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03 Optigen, C- 355/03 Fulcrum Elektronics a C-484/03 Bond House, v zmysle ktorého: „Nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“ S premietnutím na konanie vedené voči daňovému subjektu správca dane jednak nepreukázal, aby daňový subjekt vedel alebo mal vedieť v čase začatia spolupráce s odberateľom, že nejaká následná transakcia bude zaťažená daňovým podvodom, keďže v danom čase ešte ani len nemohol objektívne akýkoľvek daňový únik alebo nedoplatok vzniknúť.

30. Podľa sťažovateľa správca dane nerešpektoval ani závery judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14 (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14). Podľa uvedeného rozsudku: „Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovania, ktoré nie je povinný vykonať, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH, na zabezpečenie, aby

jej plnenia neboli súčasťou podvodu subjektu na predchádzajúcom stupni, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu. Ak existujú skutočnosti umožňujúce predpokladať porušenie alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Daňová správa však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH vo všeobecnosti požadovať, aby preverila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, disponovala daným tovarom, bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentami.“

31. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom doterajšom právnom názore, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a žiadal ju zamietnuť.

32. Za nedôvodné žalovaný považoval kasačné námietky týkajúce sa procesného pochybenia správcu dane spočívajúce v tom, že mal prekročiť zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly. Zdôraznil, že u sťažovateľa bola vykonaná daňová kontrola DPH, ktorá sa týkala viacerých zdaňovacích období roka 2013 (január 2013 - apríl 2013, august 2013 - december 2013), pričom v týchto zdaňovacích obdobiach sťažovateľ vykazoval vysoký objem dodávok priamym odberateľom, ktorými boli zdaniteľné osoby usadené v iných členských štátoch. Správca dane v súlade so zásadou uvedenou v § 3 ods. 2 daňového poriadku, ktorá vyžaduje, aby s náležitou starostlivosťou a nestranné preskúmal všetky relevantné skutočnosti, považoval za nevyhnutné preveriť aj skutočnosti, ktoré mu neboli známe, a to jednak deklarované intrakomunitárne dodanie tovarov, ako aj skutočnosti týkajúce sa obchodníkov, s ktorými mal sťažovateľ zmluvný alebo finančný vzťah, aj keď fakturačný vzťah s týmito spoločnosťami nebol verifikovaný (napr. spoločnosti IDL Sziget Depo Kft., Central Steel Logistik Kft.), pričom išlo o spoločnosti, ktoré, rovnako ako priami odberatelia, nesídlili v tuzemsku, ale boli z iných členských štátov.

33. Na získanie informácií nevyhnutných pre správne určenie dane správca dane využil inštitút medzinárodného dožiadania, pričom tento spôsob preverovania bol dôvodný a účelný. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa, že daňová kontrola s prerušením trvala 1828 dní, čo nemožno hodnotiť ako proporcionálnu dĺžku konania, žalovaný poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021, v ktorom Súdny dvor EÚ poskytol odpoveď na prejudiciálne otázky Najvyššieho súdu SR, ktorý zisťoval, či MVI, ktorá presahuje lehoty určené nariadením č. 904/2010, je potrebné považovať za protiprávny zásah do práv daňového subjektu. V tejto súvislosti žalovaný poukázal aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/20/2020 zo dňa 25.02.2022, v zmysle ktorého len samotná dĺžka prerušenia daňovej kontroly nemôže spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly.

34. Napriek stanovenému termínu na vybavenie medzinárodných dožiadaní, nie je vždy možné ich v tomto termíne vybaviť. Článok 11 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 stanovuje, že v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, teda normotvorca Únie výslovne počítal s možnosťou príslušných daňových orgánov členských štátov odpovedať na žiadosť o informácie po uplynutí lehôt stanovených v čl. 10 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010.

35. Správca dane vybavenie svojich žiadostí o MVI priebežne urgoval (napr. v dňoch 08.07.2015, 03.11.2015, 19.01.2016, 06.05.2016, 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017, 20.02.2018, 04.06.2018, 25.09.2018), čo je jediný spôsob, akým mohol správca dane urýchliť doručenie odpovede na svoje žiadosti o MVI. Maďarská finančná správa zasielala každé 3 mesiace čiastočnú odpoveď týkajúcu sa spoločnosti Vas-Ferro Kft., v ktorej uvádzala, že prebieha kontrola, doklady tejto spoločnosti nie sú k dispozícii, lebo sa nachádzajú na OČTK v Maďarsku a že konečná odpoveď bude poskytnutá o 3 mesiace.

36. Žalovaný sa nestotožnil ani s tvrdením sťažovateľa, že bola porušená zásada proporcionality daňovej kontroly z dôvodu údajného opakovaného podávania žiadosti o MVI, pretože k druhému prerušeniu daňovej kontroly (od 04.01.2019 do 09.05.2019) došlo na základe odpovedí maďarského správcu dane na prvotné žiadosti o MVI. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje napr. na konečnú odpoveď maďarského správcu dane na žiadosť o MVI týkajúcu sa spoločnosti Vas Ferro Kft. zo dňa 20.11.2018, v ktorej maďarská finančná správa neposkytla žiadne informácie k výsledkom daňových kontrol vykonaných v spoločnosti Vas Ferro Kft. za 2. polrok 2013, len zaslala cca 5 tisíc ks fotodokumentácie zaistených dokladov tejto spoločnosti za roky 2012 a 2013, údaje z daňových priznaní za roky 2012 a 2013, z ktorých vyplynula vysokostratová činnosť tohto odberateľa (odpoveď na žiadosť o MVI č. 35740/2018Fek_HU). Z uvedeného dôvodu považoval správca dane za nevyhnutné preveriť okolnosti a obchodnú spoluprácu sťažovateľa s maďarskou spoločnosťou prostredníctvom vypočutia Tótha Henrika, ktorý bol v preverovaných obdobiach konateľom spoločnosti Vas Ferro Kft.

37. Žalovaný ďalej nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že „rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahujú konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek a v tomto smere sú rozhodnutia nedostatočne odôvodnené, nepresvedčivé a nekonkrétne“ a uvádza, že z rozhodnutia správcu dane a následne aj žalovaného jednoznačne vyplýva, že napriek tomu, že v nich výslovne nepomenovali jednotlivé atribúty Axel - Kittel testu, dostatočne preukázali objektívnu stránku testu (daňový únik, ktorý vznikol u priamych odberateľov , keď daň sice v daňových priznaniach k DPH priznali, ale ju neodviedli; bolo zistené, že DPH nebola odvedená v celom preverovanom fakturačnom reťazci), subjektívnu stránku testu (v ktorej bolo preukázané, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o vzniku daňového úniku v dôsledku podvodného konania), ako aj nedostatočnú obozretnosť daňového subjektu. Sťažovateľ neozrejmil, prečo udržiaval od roku 2011 obchodné vzťahy s maďarskými obchodníkmi personálne prepojenými osobou G. Z., ktoré nemali dlhé roky ekonomickú spôsobilosť (za fakturovaný tovar nezaplatil obchodník, ktorému bola vystavená faktúra), neobjasnil svoje zmluvné vzťahy k viacerým maďarským skladovým miestam v Maďarsku, na ktoré bol hutný tovar expedovaný, napriek tomu, že bol na to správcom dane opakovane vyzývaný, ďalej neobjasnil dôvod vystavovania faktúr (apríl - august 2013) pre maďarského odberateľa Vas-Ferro Kft., keď v maďarskom sklade Ferroport Kft., ten istý tovar odovzdal priamo tretej osobe, s ktorou nemal žiadny oficiálny fakturačný, ani zmluvný vzťah. Sťažovateľ neuviedol dôvod objednávania a úhrady následných preprav tovaru v Maďarsku, neozrejmil, z akého dôvodu sa v jeho dokladoch nachádzali aj prepravné doklady (dodacie listy, CMR doklady) deklarujúce prepravu toho istého tovaru z Maďarska už späť na Slovensko, ani to, prečo disponoval pečiatkou odberateľa Vas Ferro Kft. a pečiatkou podpisu konateľa odberateľa Tótha Henrika a hodnoverne neozrejmil ani to, z akého dôvodu mal neobmedzený prístup k slovenskému účtu svojho odberateľa Vas- Ferro Kft. Žalovaný poukazuje aj na to, že koncom roka 2013 došlo u sťažovateľa k extrémnemu nárastu objemu fakturovaného hutného tovaru do Maďarska, ktorý sa vracal vo veľkých objemoch aj späť na Slovensko. Táto obchodná aktivita sťažovateľa výrazne poklesla v roku 2014, kedy do platnosti vstúpila novela zákona č. 222/2004 Z. z. (s účinnosťou od 01.01.2014), v zmysle ktorej došlo k prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia pri dodaní tovarov patriacich do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka (železo a oceľ) a do položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzobníka, iných ako uvedených v písmene a), ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov je 5 000 eur a viac (§ 69 ods. 12 písm. g) zákona o DPH v znení účinnom od 01.01.2014). Správca dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní, ako aj žalovaný pri posudzovaní odvolacích námietok sťažovateľa, postupovali v súlade s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu SR platnou v čase vydania žalobou napadnutého rozhodnutia.

38. Žalovaný zotrval na názore, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci, vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých dôkazov, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Všetky zabezpečené dôkazy boli vyhodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a závery o účasti na podvodnom konaní, o ktorom daňový subjekt pri vynaložení dostatočnej starostlivosti a obozretnosti mohol vedieť, boli odôvodnené a správne.

III. Konanie na kasačnom súde

39. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

40. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

41. Predmetom kasačného konania v danej veci bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. KE-8S/98/2021 - 126 zo dňa 22. októbra 2024, ktorým správny súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100673112/2021 zo dňa 22.04.2021, ktorým žalovaný zamietol odvolanie daňového subjektu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100027013/2021 zo dňa 11.01.2021, ktorým správca dane vyrubil rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 441.452,67 eur.

42. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2013, február 2013, marec 2013, apríl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, november 2013, december 2013. Daňová kontrola začala dňa 04.11.2014

na základe oznámenia o začatí daňovej kontroly č. 9810401/5/4632929/20144 a bola ukončená dňa 06.11.2019, doručením protokolu č. 102489108/2019 zo dňa 05.11.2019. Daňová kontrola bola prerušená od 04.03.2015 do 20.11.2018 rozhodnutím správcu dane č. 9810401/5/395364/ 2015 zo dňa 23.02.2015 a od 04.01.2019 do 09.05.2019 rozhodnutím správcu dane č. 100014691/2019 zo dňa 03.01.2019.

43. Počas vyrubovacieho konania došlo k vyhláseniu konkurzu na majetok dlžníka - RB, Veľké Kapušany s.r.o. na základe uznesenia Okresného súdu Košice I sp. zn. 32K/3/2020 zo dňa 23.06.2020. Správca konkurznej podstaty JUDr. Radačovský podal dňa 17.07.2020 žiadosť o prerušenie daňového konania v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID- 19. Po ukončení mimoriadnej situácie vo finančnej oblasti (k 30.09.2020), správca dane určil termín prerokovania pripomienok a výsledkov dokazovania na deň 16.11.2020. Správca dane dňa 16.11.2020 prerokoval pripomienky, dôkazy a výsledky dokazovania (zápisnica o ústnom pojednávaní č.101743378/2020 zo dňa 16.11.2020 a úradný záznam 101738220/2020 zo dňa 12.11.2020), ukončil dokazovanie vo vyrubovacom konaní a dňa 11.01.2021 vydal rozhodnutie č. 100027013/2021, ktorým vyrubil rozdiel dane sume 441.452,67 eur zdaňovacie obdobie marec 2013.

44. Proti rozhodnutiu správcu dane podal daňový subjekt odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100673112/2021 zo dňa 22. apríla 2021 napadnutým správnu žalobou. Podľa žalovaného bola daňová kontrola riadnym spôsobom začatá, riadne prerušená a riadnym spôsobom aj ukončená. Správca dane ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote určenej na jej výkon a protokol z nej nadobudol povahu zákonne získaného dôkazu. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu začalo vyrubovacie konanie. Počas období, kedy bola daňová kontrola prerušená, správca dane zasielal pravidelné urgencie k odpovediam na ním podané žiadosti o MVI, a to napríklad v dňoch 08.07.2015, 03.11.2015, 19.01.2016, 06.05.2016, 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017, 20.02.2018, 04.06.2018, 25.09.2018. Maďarská finančná správa zasielala každé 3 mesiace čiastočnú odpoveď týkajúcu sa spoločnosti Vas-Ferro Kft., v ktorej uvádzala, že prebieha kontrola, doklady tejto spoločnosti nie sú k dispozícii, alebo sa nachádzajú na OČTK v Maďarsku a že konečná odpoveď bude poskytnutá o 3 mesiace. Konečná odpoveď vrátane cca 5000 dokladov bola doručená na šiestich DVD dňa 20.11.2018.

45. Podľa žalovaného lehota podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku na vyrubenie dane by správcovi dane uplynula dňa 01.01.2019 (za zdaňovacie obdobie december 2013, by uplynula dňa 01.01.2019), v tomto prípade však bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená, a to dva krát (od 04.03.2015 do 20.11.2018 a od 04.01.2019 do 09.05.2019). Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku v prípade, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Z uvedeného vyplýva, že počas prerušenia daňovej kontroly lehota na zánik práva vyrubiť daň neuplynula a teda správca dane vykonal úkone smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, t. j. doručil daňovému subjektu protokol z daňovej kontroly dňa 06.11.2019, v zákonom stanovenej päťročnej lehote.

IV. Vybraná súvisiaca právna úprava

46. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

47. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane danového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný tuhto skutocnosť oznámiť správcovi dane do ošmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskor ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

48. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov)

zaplatiť alebo vykažať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zasle správcu dane kontrolovanejmu danovejmu subjektu protokol, ktoré ho súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správcu dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takeho protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný danový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu danej kontroly. Ak je to možné, danový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeskanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa danovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný danový subjekt podľa osobitných predpisov¹) zaplatiť alebo vykažať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov¹) nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezasieľa, ak danový subjekt neumožní vykonanie danej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerneho odpocťu podľa osobitného predpisu.

49. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie danej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie danej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o danovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

50. Správcu dane danove konanie
a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutocnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spoločom podľa osobitného predpisu.

51. Poznámka č. 21a): Napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe dani, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

52. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka danového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v danovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

53. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

54. 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 predpisov¹) po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať danové priznanie alebo v ktorom bol danový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať danové priznanie, alebo v ktorom danovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o danový subjekt, ktorý si uplatňuje odpocťovanie danej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať danové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykazovaná.

55. 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, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol danový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov¹) môže najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať danové priznanie alebo v ktorom bol danový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať danové priznanie, alebo v ktorom danovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

V. Právne názory kasačného súdu

56. Úlohou kasačného súdu je preskúmať zákonnosť rozhodnutia správneho súdu, jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvodeným právnym záverom.

57. V danom kontexte je nevyhnutné konštatovať, že hoci správny súd až detailne opísal zistenia správcu dane počas danej kontroly a stanovisko správnych orgánov v odôvodneniach rozhodnutí oboch stupňoch, v ratio decidendi svojho rozsudku na tieto zistenia nereagoval a konkrétne ich nehodnotil vo vzťahu k žalobným námietkam dostatočne.

58. Úvodnou žalobnou námietkou bolo daňovým orgánom vyčítané prekročenie zákonom stanovenej dĺžky danej kontroly. Nezákonosť danej kontroly bolo zapríčinené podľa sťažovateľa neefektívnym

postupom správcu dane pri výkone predmetnej daňovej kontroly, neúčelným prerušovaním daňovej kontroly a opakovanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií smerom k maďarským daňovým orgánom.

59. Správny súd v odôvodnení rozsudku postavil svoje konštatovanie nedôvodnosti tejto žalobnej námietky na matematickom súčte jednotlivých časových úsekov, kedy bol správca dane v daňovej kontrole činný resp. v nej pokračoval po jej prerušení. Správny súd vysvetlil, že do celkového trvania daňovej kontroly od začatia daňovej kontroly (odo dňa uvedeného v oznámení o začatí daňovej kontroly) po skončenie daňovej kontroly (doručením protokolu z daňovej kontroly) správny súd nepočítal trvanie celkovo štyroch prerušení daňovej kontroly.

60. V čase vyhlásenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku (22. októbra 2024) bol na webovom sídle Najvyššieho správneho súdu zverejnený rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, z ktorého vyplýva, že „pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií“. Veľký senát tiež uviedol, že „trvanie prerušenia daňovej kontroly v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 30. septembra 2021, C-186/20, vo veci HYDINA SK, nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010“.

61. V odôvodnení rozsudku veľký senát vysvetlil, že „účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy ine ako členskejho štátu EU získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu optimálnych informácií, doležiť je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak možno byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Meranie účelnosti MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne. Nemožno totiž vylúčiť, že dohodne uplatnená žiadosť o MVI je neúspešná (dožadované orgánu sa z rôznych dôvodov nepodari získať požadované informácie), pričom padne po podaní žiadosti dojde k zmene skutkových zistení a preto sa informácie získané z MVI stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly.“

62. „Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcou dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má sčetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre naleziť obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. na lezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvážovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva práva neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerneho odpocťu DPH (por. na lezy Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016):

63. „Ak správca dane usúdi, že vnútrosťahovacie sčtenia nestacia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdanovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domať preskúmania efektívnosti tohto postupu. Kasáčny súd si je vedomý obmedzení v prístupe daňového subjektu k informáciám pri nazeraní do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožadanie (§ 23 ods. 1 Daňového poriadku), avšak je toho názoru, aspoň rámcová informácia v naznačenom rozsahu obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pre podanie žiadosti o MVI je nevyhnutná pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právu ochranu (čl. 46 Ústavy SR). Treba povedať, že tak ako v predmetnej veci, aj v iných podobných prípadoch daňovej úrady odôvodňujú rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI veľmi stroho a všeobecne, čo prispieva k právnej neistote na strane daňového subjektu, k nedostatočnej transparentnosti procesu kontroly a komplikuje to aj možnosti daňového subjektu iniciovať preskúmanie opodstatnenosti trvania prerušenia i samotnej daňovej kontroly.“

64. Správny súd svojou strohou argumentáciou nereflektujúcou na žiaden z tvrdených argumentov namietanej nezákonnosti dĺžky daňovej kontroly, neefektívnosti postupu správcu dane a neúčelnosti žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a s tým súvisiacich prerušení daňovej kontroly nevyhovel požiadavke záverov Veľkého senátu vo vyššie citovanom rozsudku rozsudku.

65. Právna záväznosť v rozhodnutí veľkého senátu vyjadreného právneho názoru je formulovaná v Správnom súdnom poriadku len pre senáty Najvyššieho správneho súdu (§ 466 ods. 3). Logicky však, vychádzajúc z inštitucionálnej (kasačnej) záväznosti rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu, je prítomná aj záväznosť precedenčná, smer udávajúca pre ďalší postup správnych súdov, keďže je možné legitímne očakávať, že v rovnakých právnych otázkach budú senáty kasačného súdu rozhodovať rovnako.

66. Bolo povinnosťou správneho súdu primárne posúdiť zákonnosť daňovej kontroly a zodpovedať spornú otázku primeranosti jej dĺžky v korelácii s účelnosťou a vhodnosťou aktivovania inštitútu medzinárodnej výmeny informácií a či prerušenia daňovej kontroly sledovali legitímny cieľ - spoľahlivé zistenie skutkového stavu nevyhnutné pre posúdenie splnenia zákonných predpokladov pre uplatnenie odpočtu DPH daňovým subjektom. Tým, že správny súd neposkytol svoj postoj k uvedenej spornej otázke a nevysvetlil právne relevantným spôsobom zákonné parametre aplikovanej normatívnej úpravy (daňového poriadku), znemožnilo kasačnému súdu posúdiť záver o nedôvodnosti uvedenej právne významnej námietky, od zodpovedania ktorej závisí potreba zaoberať sa ďalšími námietkami správnej žaloby. Inými slovami, pokiaľ nie je správnym súdom do dôsledkov vyhodnotená zákonnosť daňovej kontroly a na ňu nadväzujúca zákonnosť (použiteľnosť) podkladu pre vyrubovacie konanie - protokolu z daňovej kontroly, nemá žiadne opodstatnenie zaoberať sa ďalšími správnu žalobou vytykanými nedostatkami rozhodnutí daňových orgánov a postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal.

67. Za zákonné a spravodlivé rozhodnutie možno nad všetky pochybnosti považovať len také rozhodnutie, ktoré obsahuje dostatok dôvodov vysvetľujúcich právne závery uvedené vo výroku rozhodnutia. Absencia potrebných (v odsekoch 60 až 62 naznačených) úvah v odôvodnení napadnutého rozsudku bránila v možnosti adekvátne reagovať účastníkovi v podanej kasačnej sťažnosti a procesne brániť svoje práva.

68. V danom kontexte je potrebné zdôrazniť, že konanie podľa piatej časti SSP o opravnom prostriedku proti rozsudku správneho súdu nie je apeláciou. Prvostupňové súdne rozhodnutie je posudzované aj z hľadiska adekvátnosti jeho argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov správny súd vydal meritórne rozhodnutie. Je nad rámec povinností kasačného súdu hľadať resp. domýšľať spojitosť skutkového stavu vyplývajúceho zo súdneho spisu ba dokonca až z pripojeného spisu správneho orgánu so závermi správneho súdu uvedenými v jeho rozhodnutí. Posúdiť správnosť skutkových a právnych záverov kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku možno len v prípade jeho náležitého zrozumiteľného odôvodnenia. Nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať rolu súdu nižšieho stupňa. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je vhodným a zároveň ani zákonným posudzovať v kasačnom konaní zákonnosť rozhodnutia a predchádzajúceho administratívneho konania od počiatku ale len v súvislosti so závermi rozhodnutia správneho súdu. Možnosť posúdenia zákonnosti je však úzko spätá s riadnym odôvodnením a naopak je vylúčená pri absentujúcom alebo nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku.

69. Subjekty dotknuté rozhodnutím súdu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých súd ako orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav znamenajúci porušenie Ústavou garantovaného základného práva. S uvedeným právom je v rozpore úplný, či čiastočný nedostatok (absencia) dôvodov rozhodnutia, extrémny nesúlad medzi právnymi závermi a skutkovými zisteniami, prípadne len všeobecné súhrnné zistenia bez špecifikácie a vyhodnotenia jednotlivých dôkazov, z ktorých mali byť tieto zistenia vyvedené, alebo situácia, kedy právne závery zo skutkových zistení v žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú. Absencia takéhoto odôvodnenia má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Účastníkovi súdneho konania dotknutému takýmto rozhodnutím je tým odňatá možnosť skutkovo či právne argumentovať proti záverom rozhodnutia.

70. Možno zhrnúť, že kasačný súd dospel k záveru, že sa správny súd v napadnutom rozsudku riadne nezaoberal fundamentálnou otázkou zákonnosti predmetnej daňovej kontroly. Čo malo za následok porušenie práva účastníka na spravodlivý proces. Uvedený nedostatok nemožno zhojiť v konaní pred kasačným súdom.

71. Z dôvodov uvedených vyššie Najvyšší správny súd napadnutý rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 1 v spojení s § 440 ods. 1 písm. f) SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

72. V ďalšom konaní sa správny vysporiada so všetkými okolnosťami a rozhodujúcimi skutočnosťami potrebnými pre vyvodenie svojho právneho záveru. Myšlienkový postup správneho súdu musí byť v odôvodnení rozsudku dostatočne vysvetlený s poukazom na zistené a osvedčené rozhodujúce skutočnosti, ale tiež s poukazom na ním prijaté právne závery. Zohľadní pritom právne názory veľkého senátu tunajšieho súdu, 19Svs/4/2023 zo dňa 27.03.2024, ktorého závery sú pre správny súd záväzné.

73. Senát si je vedomí svojej vlastnej rozhodovacej činnosti (4Sfk/38/2025), v ktorej kasačnú sťažnosť o prieskum súdneho rozhodnutia (KE-8S/46/2020-118 zo dňa 29.1.2025) zamietol, avšak uvedený rozsudok uvedenými nedostatkami netrpel. A zo závermi, ktoré v ňom boli vyslovené sa kasačný súd v celom rozsahu stotožnil.

74. O trovách konania rozhodne podľa § 467 ods. 3 SSP správny súd v samostatnom uznesení.

75. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.