

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-6S/22/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200128
Dátum vydania rozhodnutia: 04. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Lucia Kúdelčíková
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1020200128.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Lucie Kúdelčíkovej a členov senátu JUDr. Róberta Jakubáča, PhD. a JUDr. Ingridy Hudecovej v právnej veci žalobcu: CORAL, spol. s r. o., so sídlom Novozámocká 207, 951 12 Ivanka pri Nitre, IČO: 34 122 419, právne zastúpený: JUDr. Svetlana Kšiňanová, PhD., advokátka, so sídlom Štefánikova 4, 949 01 Nitra, IČO: 51 019 922, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102704034/2019 zo dňa 22.11.2019, takto

rozhodol:

I. Správny súd rozhodnutie žalovaného č. 102704034/2019 zo dňa 22.11.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101837386/2019 zo dňa 30.07.2019 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Správny súd priznáva žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100514262/2018 zo dňa 08.03.2018 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“). Protokol z daňovej kontroly a výzva na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným boli doručené žalobcovi, ktorý sa k týmto zisteniam vyjadril podaním zo dňa 28.03.2018 konštatujúc, že sa nedopustil žiadneho porušenia relevantnej právnej úpravy, a že relevantnú právnu úpravu dôsledne dodržal.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101837386/2019 zo dňa 30.07.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil daň v sume 69 545,29 eura, a to na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

3. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia konštatoval, že spochybnil dodanie tovaru žalobcovi v zdaňovacom období november 2014 na základe predložených faktúr od dodávateľov, ktorými boli spoločnosti Konex SK plus s.r.o., GALLEX TRADE s.r.o., Mima Market s.r.o. a NEXT TRADE, s.r.o. Bolo preukázané, že dodanie tovaru bolo predmetom reťazového obchodu so zisteným zapojením viacerých subjektov, u ktorých nebolo preukázané právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Správca dane dospel k záveru, že žalobca mal alebo musel mať vedomosť o tom, že sa svojimi zdaniteľnými plneniami zúčastňuje reťazca, ktorý bol poznačený podvodom na dani z pridanej hodnoty. Správca dane taktiež

nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane pri deklarovanom dodaní tovaru s oslobodením od dane odberateľovi PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO-USŁUGOWE „ZUZANEX“ TOMASZ GIEC, Obojna 74, 37 416 Zbydniów, Poľsko, IČ DPH: A., keďže zistil porušenie § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri deklarovanom dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 102704034/2019 zo dňa 22.11.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

5. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že pokiaľ by žalobca skutočne pristupoval k deklarovaným zdaniteľným obchodom so starostlivosťou a obozretnosťou vlastnou podnikateľskému subjektu, bol by si preveril daňové subjekty v pozícii svojich dodávateľov, a to vrátane osôb, ktoré za tieto subjekty konajú a nie sú podľa údajov v obchodnom registri ich štatutárnymi zástupcami. Záveru, že žalobca bol vedome súčasťou vytvoreného fakturačného reťazca, a že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo tvrdené na predložených dokladoch, nasvedčoval (okrem iného) fakt, že všetky daňové subjekty skladovali tovar na jednom mieste, a to v Mraziarňach Sládkovičovo a.s. (ďalej len „mraziarne“), pričom tovar bol dokladovo v neustálom pohybe od jedného subjektu k druhému. Tovar sa tak v skladoch papierovo presúval, mraziarne papierovo spracovali zmeny vo svojom systéme, avšak tovar sa v sklade fyzicky nepresúval ani nepremiestňoval. Zamestnanci mraziarní s určitosťou neuviedli, či sa jednalo o opakovane dodávaný tovar. Obchodné spoločnosti na začiatku fakturačných reťazcov nepodalí daňové priznanie, prípadne v nich uviedli nízke vlastné daňové povinnosti alebo nadmerné odpočty. Predmetné obchodné spoločnosti so správcami dane nespolupracovali, hoci ich odberatelia si uplatňovali daň z pridanej hodnoty z vystavených faktúr.

6. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia taktiež konštatoval, že žalobca vecne nepreukázal, že právo na nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na poľského odberateľa, a že tovar bol prepravený do iného členského štátu. Žalobcom predložené doklady neuvádzali pravdivé skutočnosti. Žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou a neuistil sa, aby jeho konanie nebolo spojené s daňovým podvodom. Tak ako pri deklarovaných nadobudnutiach tovaru, žaloba nepreukázala, že si preveril poľského platiteľa dane, s ktorým deklaroval zdaniteľné obchody. Pri predaji tovaru nebol zástupca žalobcu prítomný, a teda nevidel tovar ani nekontroloval jeho množstvo, pričom tovar nebol špecifikovaný na dokladoch rovnakým označením. Žalobca žiadnym faktom nepreukázal, že sa uistil, že tovar bol prepravený z tuzemska do Poľska. CMR neboli potvrdené príjemcom tovaru. Obchody boli realizované mailom a telefonicky. Žalobca neuviedol, že si overoval serióznosť odberateľa. Aj v prípade dodávok pre poľského odberateľa žalobca vedel, resp. mal vedieť, že jeho dodávky sú súčasťou podvodu s daňou vzhľadom na všetky zistené skutočnosti.

7. K námietke prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie november 2014 začala dňa 16.03.2015 a bola ukončená dňa 12.03.2018 doručením protokolu o daňovej kontrole s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvádzaným v tomto protokole podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku. Predmetná daňová kontrola trvala celkom 1093 dní s tým, že z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bola podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušená odo dňa 06.08.2015 do dňa 04.05.2016 a odo dňa 14.10.2016 do dňa 26.01.2018. Bolo potom zrejmé, že predmetná daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote, pretože celková doba jej prerušenia predstavovala 743 dní. Príslušné rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly boli vydané v súlade s relevantnou právnou úpravou, pričom obsahovali náležitosti uvedené v § 63 ods. 3 daňového poriadku. Žalobca v odvolaní ani nešpecifikoval, ktoré náležitosti mali v príslušných rozhodnutiach správcu dane o prerušení daňovej kontroly absentovať. Žalobca v súvislosti s rozhodnutiami správcu dane o prerušení daňovej kontroly iba všeobecne poukázal na porušenie § 63 ods. 3 daňového poriadku. V nadväznosti na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií žalovaný poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016.

8. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia napokon konštatoval, že žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a nepreukázal, že postupoval a konal s odbornou starostlivosťou a v súlade s rozumnou obozretnosťou, ako by sa dalo očakávať, aby sa vyhol zapojeniu do podvodného konania s daňou z pridanej hodnoty. Zistenia, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania, boli dôkazom toho, že žalobca bol vedome článkom daňového podvodu. Konanie žalobcu vzhľadom na všetky zistené

dôkazy a fakty nebolo možné považovať za konanie v dobrej viere. Žalovaný na základe posúdenia predloženého administratívneho spisu a námietok uvádzaných v odvolaní dospel k záveru, že dôvodom odvolania nebolo možné vyhovieť.

II. Žaloba

9. Žalobou zo dňa 21.01.2020, doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 23.01.2020, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia (ďalej spolu len „rozhodnutie finančných orgánov“), ich zrušenia a vrátenia vecí na ďalšie konania a tiež priznania práva na náhradu trov konania.

10. Žalobca si svojich dodávateľov v zmysle zákonných ustanovení riadne preveril, pričom zistil, že neboli na zozname daňových subjektov, ktorým by bola registrácia na daň z pridanej hodnoty zrušená. Žiadne majetkové prepojenie medzi uvedenými subjektami neexistovali. Protihodnota za dodaný tovar bola cena obvyklá na trhu, pričom dodávatelia potvrdili dodanie tovaru. Platby za tovar boli uhradené bezhotovostne. Žalobca preukázal v daňovom konaní materiálnu povahu realizovaných obchodných transakcií, čo nespochybnil ani správca dane.

11. Finančné orgány sa zamerali pri výkone daňovej kontroly na úplne iné daňové subjekty, s ktorými žalobca neobchodoval a tieto spoločnosti nepoznal, pričom bolo poukazované na nedostatky v týchto spoločnostiach, prípadne na ich nekontaktnosť, na nesplnenie si daňových a iných povinností. Všetky nedostatky sa vzťahovali na úplne iné daňové subjekty, s ktorými žalobca neobchodoval, tieto subjekty nepoznal, nemal o nich žiadnu vedomosť a napriek tejto právnej skutočnosti, nedostatky iných subjektov, boli ťaživo prenesené na žalobcu ako kontrolovaný daňový subjekt, ktorý ale nemohol niesť zodpovednosť za konanie iných subjektov. Nebolo možné hovoriť o tom, že žalobca bol vedome súčasťou vytvoreného fakturačného reťazca, keďže žiadny fakturačný reťazec nepoznal a ani nemal možnosť zistiť, kto od koho tovar nakupoval.

12. Vo vzťahu k dodaniu tovaru do Poľska s oslobodením od dane žalobca uviedol, že poľský odberateľ potvrdil obchodný styk so žalobcom, ako aj prijatie tovaru, evidenciu faktúr, prepravu tovaru vlastnými dopravnými prostriedkami zo Slovenskej republiky do Poľska (súčasťou dokumentácie boli dodacie listy, vyhlásenia odberateľa, medzinárodné nákladné listy, výdaj tovaru), pričom prepravu tovaru vykonal odberateľ žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu na svoje vlastné náklady; v rámci medzinárodného dožiadania Poľská daňová správa potvrdila dodanie tovaru. Žalobca predával tovar poľskému subjektu s registráciou na daň z pridanej hodnoty v Poľsku, pričom žalobca mohol vystaviť len faktúru oslobodenú od dane z pridanej hodnoty, pretože inú zákonnú možnosť nemal. Zároveň si tak splnil všetky zákonom stanovené povinnosti a podmienky, ktoré mu ukladá zákon o dani z pridanej hodnoty pri predaji tovaru zahraničnému subjektu, ktorý si prepravu tovaru zo skladu dodávateľa uskutočňuje sám.

13. Žalobca sa od finančných orgánov nedozvedel, aké iné opatrenia by mal prijať na to, aby sa jeho konanie nespájalo s podvodom, okrem tých, ktoré mu umožňuje legislatíva. Za podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ktoré môže vo vzťahu k nej viesť k zamietnutiu práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty alebo práva na vrátenie dane z pridanej hodnoty, sa (podľa rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13) považuje situácia, keď sa daňového podvodu dopustí sama táto zdaniteľná osoba svojím vlastným konaním. Tu jednoznačne a nespochybniteľne možno deklarovať, že v danom prípade sa žalobca nedopustil žiadneho daňového podvodu svojim vlastným konaním a nezískal ani žiadnu daňovú výhodu. Žalobca v čase realizovaných obchodných transakcií (rok 2014) nemohol mať vedomosť o konaní a následnom konaní daňových subjektov, ktoré ani nepoznal a nemal o nich žiadnu vedomosť. Z uvedených objektívnych okolností nebolo možné vyvodzovať zodpovednosť žalobcu a ani mu pripisovať účasť na daňovom podvode, alebo mu pripisovať snahu získať daňovú výhodu. Dôkazné bremeno bolo na strane správcu dane, ktorý na základe objektívnych okolností mal preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľal na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty. Žalobca žiadny podvod nespáchal a správca dane doposiaľ nepomenoval objektívne skutočnosti, ktoré by mali preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty

zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahoval do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

14. Žalobca považoval prvostupňové rozhodnutie za nezákonné z dôvodu nezákonného prerušenia daňovej kontroly a nezákonného dlhého trvania daňovej kontroly. Rozhodnutie správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 o prerušení daňovej kontroly neobsahovalo náležitosti podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku, keďže výrok neobsahoval údaje uvedené v § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku a ako také nemohlo nadobúdať právne účinky, čo mohlo mať za následok nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Na podklade tohto rozhodnutia správcu dane bola daňová kontrola prerušená odo dňa 06.08.2015 do dňa 04.05.2016, t.j. takmer 9 mesiacov.

15. Prerušenie predmetnej daňovej kontroly teda bolo nezákonné a lehota na výkon daňovej kontroly plynula aj v tomto období. Správca dane z dôvodu nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly neukončil daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote, a teda za nezákonnú sa považuje aj samotná daňová kontrola. Toto nezákonné rozhodnutie mal správca dane zrušiť a daňovú kontrolu zastaviť tak, ako to už urobili finančné orgány (Daňový úrad Nitra ako aj žalovaný) v prípade žalobcu v iných daňových kontrolách, a to v rozhodnutiach č.100384705/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100742915/2019 zo dňa 27.3.2019 (kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014), č. 100384882/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743242/2019 zo dňa 27.03.2019 (kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014), č. 100385055/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743338/2019 (kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014), č. 100385244/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100743399/2019 zo dňa 27.03.2019 (kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014), č. 100385678/2019 zo dňa 06.02.2019, č. 100749299/2019 zo dňa 28.03.2019 (kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014). Žalobca mal za to, že s použitím analógie ako aj ustanovenia § 3 ods. 9 daňového poriadku mal správca dane postupovať rovnako aj prejednávanej veci.

III.

Vyjadrenie žalovaného

16. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 02.04.2020 navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť zotrvať na dôvodoch rozhodnutia finančných orgánov.

17. Vo vzťahu k rozhodnutiu správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015, ktorým správca dane prerušil daňovú kontrolu odo dňa 06.08.2015 do dňa 04.05.2016, žalovaný uznal, že toto rozhodnutie neobsahovalo vo výroku údaje podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku, a to žalobcove obchodné meno, sídlo, IČO a DIČ. Uvedená skutočnosť však nebola dôvodom na to, aby bolo prerušenie daňovej kontroly z toho dôvodu považované za nezákonné. Predmetné rozhodnutie správcu dane obsahovalo v adresnom pásme obchodné meno, adresu, IČO a DIČ žalobcu a aj v jeho odôvodnení bol žalobca riadne identifikovaný s uvedením dôvodu prerušenia daňovej kontroly. Žalobcovi bolo rozhodnutie správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 riadne doručené podľa doručky dňa 03.08.2015. Správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Žalobca v žiadnom vyjadrení nenamietal nesprávnosť, neurčitosť, resp. nezákonnosť predmetného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Žalobca dokonca ani vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly nespochybnil vydané rozhodnutie, resp. prerušenie daňovej kontroly. Z rozhodnutia správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 bolo zrejme komu bolo určené, akej veci sa týkalo, na základe akej skutočnosti bolo vydané a čo sa ním sledovalo, pričom bolo aj riadne doručené žalobcovi, a preto nadobudlo právne účinky. Daňová kontrola tak bola riadne prerušená. To, že Daňový úrad Nitra pri kontrole žalobcu za iné zdaňovacie obdobie zastavil konanie z dôvodu, že takéto rozhodnutie nenadobudlo právne účinky, bol subjektívny a ojedinelý názor a nebolo z neho možné vyvodiť jeho uplatnenie v širšej rovine. Žalovaný dal vo veci prerušenia daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do pozornosti nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016.

IV.

Replika žalobcu

18. Žalobca v replike zo dňa 11.05.2020 zotrval na dôvodoch podanej žaloby konštatujúc, že nesúhlasí s vyjadrením žalovaného, že bol v rozhodnutí správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 riadne identifikovaný, a že absencia jeho identifikácie vo výroku tohto rozhodnutia nebola dôvodom na to, aby bolo toto rozhodnutie považované za nezákonné. V tejto súvislosti žalobca poukázal na viaceré rozhodnutia žalovaného, v ktorých ten dospel k záveru, že vo výroku rozhodnutia (o prerušení daňovej kontroly) jednoznačne absentovali údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, a že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, ktoré nie je v súlade s daňovým poriadkom, nemôže nadobudnúť právne účinky. V nadväznosti na to žalovaný, v rozhodnutiach, na ktoré poukázal žalobca, dodal, že prerušenie daňovej kontroly nebolo zákonné a lehota na výkon daňovej kontroly plynula aj v tomto období.

19. Žalovaný možnosť podať dupliku k replike žalobcu nevyužil.

V.

Konanie na správnom súde

20. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o zriadení správnych súdov“) Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) začal svoju činnosť dňa 01.06.2023 a súčasne výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na správny súd vo všetkých veciach, v ktorých je odo dňa 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Vec vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 6S/22/2020 bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená senátu 6S správneho súdu a je vedená na tomto súde pod sp. zn. BA-6S/22/2020.

21. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 a § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) v spojení s § 3 ods. 3 písm. b) zákona o zriadení správnych súdov preskúmal napadnuté rozhodnutie vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, z dôvodov uplatnených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Správny súd vec prejednal a rozhodol na pojednávaní dňa 04.11.2025.

VI.

Relevantné právne predpisy

22. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

23. Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

24. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

25. Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

26. 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. Ak ide o daňovú 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.

27. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

28. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia

zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

29. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

30. Podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu.

VII.

Právne posúdenie veci správnym súdom

31. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo rozhodnutie finančných orgánov vo veci vyrubenia dane, a to na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014. Úlohou správneho súdu v nadväznosti na žalobcom podanú žalobu bolo v medziach žalobných námietok posúdiť, či finančné orgány pri vydaní tohto rozhodnutia a v konaní, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, postupovali v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou. Samotné žalobné námietky, presnejšie miera ich konkrétnosti a zdôvodnenia, pritom determinovali mieru a detailnosť odpovede správneho súdu na tieto námietky.

32. Keďže predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo rozhodnutie finančných orgánov vo veci vyrubenia dane v nadväznosti na zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly (a z následného vyrubovacieho konania), správny súd v prvom rade pripomína, že daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Aj keď daňová kontrola predstavuje jeden z kľúčových inštitútov správy daní, cieľ daňovej kontroly nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu.

33. Správny súd ďalej pripomína, že lehoty ustanovené v § 46 ods. 10 daňového poriadku sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 45 ods. 2 daňového poriadku. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto je oprávnenou požiadavkou, aby priebeh tohto zásahu bol ovládaný zásadou zákonnosti, a to aj vo vzťahu k jednotlivým procesným rozhodnutiam vydávaným v jej priebehu.

34. Z hľadiska uvedených východísk bolo potrebné posúdiť aj preskúmanú právnu vec.

35. Správny súd sa primárne zaoberal žalobnou námietkou týkajúcou sa nezákonnosti postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly spočívajúceho v tom, že rozhodnutie správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 o prerušení daňovej kontroly neobsahovalo vo výroku náležitosti podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, a to presné označenie žalobcu. Túto námietku správny súd vyhodnotil ako dôvodnú, keď prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, pričom rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly musí vo výroku obsahovať zákonné náležitosti podľa daňového poriadku.

36. Pokiaľ rozhodnutie správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 o prerušení daňovej kontroly vo výroku neobsahovalo zákonné náležitosti podľa daňového poriadku, čo napokon nespochybnil ani žalovaný, postup správcu dane bol zaťažený vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia finančných orgánov. Uvedené pochybenie správny súd nevnímal ako formálne a v tomto smere sa nestotožnil s námietkou žalovaného, že postačuje, že žalobca bol identifikovaný v adresnom pásme. Práve výrok totiž predstavuje najdôležitejšiu časť rozhodnutia orgánu verejnej správy, a teda aj rozhodnutia správcu dane. Výrok rozhodnutia orgánu verejnej správy, a teda aj výrok rozhodnutia správcu dane musí obsahovať zákonom ustanovené náležitosti a pokiaľ sú v ňom určené konkrétne práva a povinnosti účastníka konania, musí byť určitý a zrozumiteľný tak, aby bol vykonateľný. V preskúmvanej právnej veci však vo výroku rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly absentovala jedna z jeho podstatných náležitostí, a to označenie žalobcu, ktorá vada mala za následok jeho nezákonnosť, a teda daňová kontrola nebola prerušená v súlade s daňovým poriadkom [§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 3 a § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku].

37. Správny súd tiež poukazuje na skutočnosť, že žalovaný ako aj správca dane v preskúmvanej právnej veci postupovali v rozpore s princípom právnej istoty, ktorý je jedným z imanentných znakov právneho štátu vyplývajúcim z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a rovnako zasiahli do legitímnych očakávaní žalobcu, ktorý dôvodne poukazoval na iné, priamo jeho sa dotýkajúce sa rozhodnutia iného správcu dane, navyiac vydané po zrušujúcich rozhodnutiach samotného žalovaného, ktorými boli daňové konania vo veci určenia rozdielu dane za zdaňovacie obdobia máj 2014, jún 2014, júl 2014 a august 2014 zastavené z dôvodu rovnakého procesného pochybenia príslušného správcu dane. V tejto súvislosti sa tak nejednalo o subjektívny a ojedinelý názor iného správcu dane, ako to prezentoval žalovaný, ale o viacero rozhodnutí aj samotného žalovaného, ktorý bez riadneho zdôvodnenia svojho postupu v preskúmvanej právnej veci za rovnakej skutkovej a právnej situácie vo vzťahu k totožnému daňovému subjektu v rozpore s § 3 ods. 9 daňového poriadku postupoval odlišným spôsobom.

38. Správny súd tak dospel k záveru, že v konaní predchádzajúcom vydaniu rozhodnutia finančných orgánov, t.j. napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcou dane, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí, keď lehota na vykonanie daňovej kontroly začala plynúť dňa 16.03.2015 (na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly) a bola ukončená doručením protokolu z daňovej kontroly žalobcovi dňa 12.03.2018. Rozhodnutím správcu dane č. 104049831/2016 zo dňa 06.10.2016 o prerušení daňovej kontroly bola daňová kontrola prerušená odo dňa 14.10.2016, pričom dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 26.01.2018. Pokiaľ ide o rozhodnutie správcu dane č. 20578975/2015 zo dňa 28.07.2015 o prerušení daňovej kontroly, toto rozhodnutie bolo (v zmysle už uvedeného) nezákonné. Keďže daňová kontrola začala dňa 16.03.2015 a k jej riadnemu prerušeniu došlo až odo dňa 14.10.2016, už aj len z tejto skutočnosti je zrejmé, že výkon daňovej kontroly presiahol 1 rok, a teda protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.

39. Pokiaľ žalovaný namietal, že uvedené rozhodnutie o prerušení konania nie je nulitným rozhodnutím, s týmto záverom sa správny súd stotožnil, avšak zdôrazňuje, že hoci pre rozhodnutia správnych orgánov platí prezumpcia ich správnosti, čo znamená, že na každé vydané rozhodnutie orgánom štátnej moci sa nazerá ako na zákonné a záväzné, uvedená právna konštrukcia platí, až kým sa nepreukáže opak, teda že rozhodnutie je nezákonné. Na druhej strane podľa právnej teórie správne akty, ktoré sú postihnuté veľmi závažnými pochybeniami správnych orgánov a ktorých nápravu nie je možné samočinne zabezpečiť napríklad konvalidáciou, je možné označiť za nulitné. Na rozdiel od nezákonného rozhodnutia, pri ktorom platí prezumpcia jeho správnosti, kým sa nepreukáže opak, rozhodnutie nulitné nemá právne účinky a hľadá sa naň, akoby nebolo vydané; nie všetky vady spôsobujúce nezákonnosť rozhodnutie dosahujú povahu a intenzitu, pre ktoré by bolo potrebné nezákonné rozhodnutie považovať súčasne za nulitné. V prejednávanej veci dôvodom nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly boli vady výroku, ktoré však nedosahovali intenzitu väd spôsobujúcich nulitu uvedeného rozhodnutia, avšak na základe tohto nezákonného rozhodnutia nemožno považovať daňovú kontrolu za prerušenú v súlade so zákonom. Na uvedený záver nemá vplyv ani to, či žalobca v priebehu daňovej kontroly alebo prípadne v priebehu vyrubovacieho konania namietal nezákonnosť rozhodnutia správcu dane o prerušení kontroly, keď podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku správca dane postupuje v konaní v

súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, a to bez ohľadu na to, či bola uplatnená námietka nezákonnosti pri jeho postupe.

40. Vo vzťahu k odkazu žalovaného na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 správny súd uvádza, že uvedené rozhodnutie skutkovo ani právne neprilieha na preskúmanú právnu vec. Ústavný súd Slovenskej republiky posudzoval argumenty sťažovateľky smerujúce k tomu, že daňová kontrola bola prerušená nezákonne z dôvodu, že vtedy účinná právna úprava na vec sa vzťahujúca neobsahovala explicitné ustanovenia pre medzinárodnú výmenu informácií ako dôvod na fakultatívne prerušenie daňového konania (i daňovej kontroly), a preto podľa názoru sťažovateľky úplne absentovala možnosť prerušiť daňovú kontrolu. O takýto prípade ale v preskúmanej právnej veci nejde.

41. Pre úplnosť správny súd uvádza, že k rovnakým právnym záverom, aké prezentuje v tomto rozsudku, dospel v skutkovo a právne obdobnej veci identických účastníkov konania, ktorú správny súd rozhodol rozsudkom sp. zn. BA-2S/18/2020 zo dňa 14.08.2024.

42. Na základe uvedeného správny súd napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Úlohou správcu dane bude v súlade so závermi vyslovenými v tomto rozsudku vyrubovacie konanie zastaviť.

43. Ďalšími námietkami vznesenými v žalobe týkajúcimi sa splnenia podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sa správny súd už nezaoberal, keď vzhľadom na zistenú vadu v konaní, pre ktorú bolo potrebné rozhodnutie finančných orgánov zrušiť, uvedené považoval za nadbytočné.

44. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

45. Toto rozhodnutie senát správneho súdu prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ a § 145 ods. 2 písm. a/ SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo

j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.