

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 6S/165/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7018201053
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 06. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Tkáč
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2021:7018201053.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Pavla Tkáča, členov senátu JUDr. Tatiány Sabadošovej a JUDr. Mareka Kotoru, v právnej veci žalobcu Nettix, s.r.o., so sídlom Skladná 6, 040 01 Košice, IČO: 36 851 701 zastúpeného advokátom JUDr. Ivom Babjakom, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534 proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101744821/2018 zo dňa 06.09.2018 takto

rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

1. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 101744821/2018 zo dňa 06.09.2018 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa Daňového úradu Košice č. 100882698/2018 zo dňa 23.04.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol daňovému subjektu Nettix, s.r.o., so sídlom Skladná 6, 040 01 Košice, IČO: 36 851 701 vyrubený rozdiel v sume 24.668,46 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012.

2. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí konštatoval, že správca dane, t.j. Daňový úrad Košice vykonal u daňového subjektu (žalobcu) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (v ďalšom texte aj: „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2012, marec 2012, júl 2012, august 2012, september 2012, október 2012, november 2012 a december 2012, ktorá bola začatá dňom uvedeným v oznámení o daňovej kontrole, t.j. dňa 18.11.2014 (Oznámenie č. 9801402/5/4703750/2014/JačL zo dňa 20.10.2014) a ukončená bola dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017 spolu s výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňový subjekt dňa 15.03.2017 doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Dňa 20.04.2018 správca dane prerokoval s daňovým subjektom pripomienky k protokolu a úkony správcu dane vo vyrubovacom konaní a spísal poslednú zápisnicu vo vyrubovacom konaní - Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018. Dňa 23.04.2018 správca dane vydal rozhodnutie č. 100882698/2018, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012.

3. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane zistil, že daňový subjekt v zdaňovacom období november 2012 uplatnil odpočítanie dane z faktúr za nákup kryštálového cukru od dvoch spoločností:

- VEKOMIN s.r.o., Priemyselná 4, Košice, IČO 36741761 (ďalej len „VEKOMIN s.r.o.“) - sedem faktúr podrobne uvedených v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia,

- Auto Venator s.r.o., Hviezdna 2357/11, Komárno, IČO 45677123 (ďalej len „Auto Venator“ s.r.o.) - tri faktúry podrobne uvedené v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia.

Správca dane preveroval nárok na odpočítanie dane uplatnený v zdaňovacom období november 2012 a dospel k záveru, že nie je možné neuznať odpočítanie dane, ktoré daňový subjekt uplatnil z faktúr od spoločnosti Auto Venator s.r.o. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu boli závery správcu dane o neoprávnenom odpočítaní dane z faktúr od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. a zistenia o uvedenej spoločnosti. Správca dane zistil, že spoločnosť VEKOMIN s.r.o. sa od 25.10.2014 zlúčila so spoločnosťou Materáčik s.r.o., ktorá sa dňa 16.12.2014 zlúčila so spoločnosťou JUPAS s.r.o. a tá sa dňa 16.01.2015 zlúčila so spoločnosťou Ferrara s.r.o., ktorá je v konkurze.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane z Protokolu z daňovej kontroly č. 9801404/5/5230936/2013 zo dňa 22.11.2013 vykonanej u spoločnosti VEKOMIN s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2012 (úradný záznam č. 100285280/2017 zo dňa 14.02.2017) zistil, že daňovou kontrolou nebolo potvrdené, že spoločnosť VEKOMIN s.r.o. reálne dodala cukor, ako to deklarovala vystavenými faktúrami. Spoločnosť VEKOMIN s.r.o. nevyužila žiadny opravný prostriedok, a rozhodnutie z daňovej kontroly nadobudlo právoplatnosť. Správca dane v predmetnej daňovej kontrole konštatoval, že obchodná činnosť, ktorú spoločnosť VEKOMIN s.r.o. prezentovala predloženými faktúrami, nebola reálnou ekonomickou činnosťou tak, ako je definovaná v zákone o dani z pridanej hodnoty, v Obchodnom zákonníku a v Živnostenskom zákone a ako je obvyklá v obchodnom styku, ale bola prispôbená na splnenie účelu konania, a to v karuselovom podvode, pri ktorom sa využíva kumulovanie dane na vstupe s cieľom získať odpočítanie dane so súčasným oslobodením od dane. Z tohto dôvodu sa umelo zvyšujú ceny a množstvá tovaru od zmiznutého obchodníka, čiže od spoločností, ktoré s daňovým úradom nespokupujú, nekomunikujú, menia svoje sídla, konateľov, nie je možné od nich získať účtovníctvo a doklady. Tovar - reálny alebo fiktívny je stále v kruhu - obieha. Tok faktúr prechádza od zmiznutého obchodníka cez ďalšie - nárazníkové spoločnosti k odberateľovi, ktorý deklaruje realizáciu intrakomunitárnych dodávok, teda dodanie do iných členských krajín a žiada vrátiť daň z nákupu. Zo záverov uvedenej kontroly vyplynulo, že k reálnemu dodaniu kryštálového cukru nedošlo tak, ako to bolo faktúrami deklarovane. Správca dane konštatoval, že nakoľko ide o reťazec spoločností zapojených do obchodu s kryštálovým cukrom, nemožno daňovému subjektu Nettix, s.r.o. priznať odpočítanie dane z nákupu kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. Celý obchod poukazuje na podvodný obchod s touto komoditou.

5. Splnomocnený zástupca daňového subjektu vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly vyjadril svoj nesúhlas so závermi správcu dane a poukázal na to, že správca dane nevyhodnotil dôkaz o reálnom nákupe tovaru, jeho uskladnení a následnom predaji, ani dôkaz o bezhotovostných úhradách za nakúpený tovar, ani skutočnosť, že na sklade v Senci bola prítomná pani V., v Prešove - pán A. a pani U. a v Seredi páni Ď.Č.A. a H.. Tieto osoby mali vedomosť o nákupe a predaji tovaru a jeho manipulácii na sklade. Splnomocnený zástupca v predmetnom vyjadrení žiadal predvolať a vypočuť uvedené osoby ako svedkov. Ďalej žalovaný uviedol aké ďalšie dokazovanie vykonal správca dane vo vyrubovacom konaní (výsluchy svedkov).

6. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane považoval za významný dôkaz skutočnosť, že u dodávateľa spoločnosti Nettix, s.r.o. bol vyhotovený protokol z daňovej kontroly a bolo vydané právoplatné rozhodnutie, kde bolo konštatované, že obchody medzi spoločnosťami VEKOMIN s.r.o. a Nettix, s.r.o. sa nepotvrdili. Spoločnosť VEKOMIN s.r.o. prešla rôznymi formami zlúčenia a výmazmi z obchodného registra, čo dokumentuje nestálosť spoločnosti ako obchodného partnera - jeho nedôveryhodnosť, neschopnosť obstáť v konkurenčnom prostredí. Na základe zistení uvedených v rozhodnutí správcu dane tento neuznal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti VEKOMIN s.r.o., pretože daňový subjekt Nettix, s.r.o. nepreukázal, že deklarovany obchod skutočne prebehol, absentujú dôkazy o momente nadobudnutia práva kupujúceho nakladať s tovarom ako jeho vlastníka. Deklarovaný obchod s kryštálovým cukrom neodráža žiadne známky skutočného obchodu. Správca dane poukázal aj na tieto skutočnosti:

- P. Š. - bývalý konateľ spoločnosti VEKOMIN, s.r.o. je nedôveryhodný, jeho výpovede sú zmätočné, majú rozporuplný charakter, P. Š. sa správcovi dane vyhýba

a znemožňuje svoju výpoveď pred správcom dane za účelom konfrontácie,
- spoločnosť VEKOMIN, s.r.o. prešla viacerými formami zlúčenia - nestálosť obchodného partnera, absencia dokladov spoločnosti VEKOMIN, s.r.o., ktoré by potvrdili obchod medzi spoločnosťami VEKOMIN, s.r.o. a Nettix, s.r.o.,
- nedostatočná skladová evidencia - nepreukazujúce príjmy a výdavky zo skladovej evidencie,
- evidencia šoférov na základe výpovede vedúceho skladu - F. A. nebola správcovi dane predložená,
- existencia právoplatného rozhodnutia z daňovej kontroly u spoločnosti VEKOMIN s.r.o., ktorým správca dane nepotvrdil dodávky kryštálového cukru pre odberateľov.

7. Žalovaný skonštatoval, že správca dane dospel k záveru, že daňovému subjektu Nettix, s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN S.r.o. v zmysle ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len "zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov"). Hlavným cieľom spoločností zúčastnených na uvedených obchodných transakciách bolo zneužitie práva v rámci systému dane z pridanej hodnoty.

8. Žalovaný k námietke daňového subjektu týkajúcej sa nezákonnosti v postupe správcu dane, ktorý daňovú kontrolu prerušil na dobu dlhšiu, ako to umožňuje Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého lehota na poskytnutie informácií uplynie najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti, uvádza, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane formou žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) preveroval skutočnosti týkajúce sa intrakomunitárneho dodania tovaru: - žiadosť č. 9801402/5/169004/2015/JacL, zaslaná dňa 22.01.2015 týkajúca sa spoločnosti GIANT INVEST Kft., - žiadosť č. 9801402/5/169768/2015/JacL, zaslaná dňa 22.01.2015 týkajúca sa spoločnosti KT TRADE Hungary Kft., - žiadosť č. 9801402/5/169505/2015/JacL, zaslaná dňa 22.01.2015 týkajúca sa spoločnosti HABOS RETRO MIX Kft. Správca dane prerušil daňovú kontrolu odo dňa 28.04.2015 do dňa získania skutočností, resp. informácií, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane (Rozhodnutie č. 20139580/2015). Z dôvodov nekontaktnosti spoločností, ich konateľov, nebolo možné v priebehu 3 mesiacov preveriť požadované skutočnosti, ktorých výsledkom by bolo správne určenie dane u žalobcu. Správca dane využil inštitút urgencie a pravidelne po troch mesiacoch urgoval maďarskú daňovú správu k poskytnutiu predmetných informácií. Po zaslaní urgencií, boli maďarskou daňovou správou posielané odpovede najprv v čiastočnom vyjadrení, z ktorých sa nedali správne posúdiť skutočnosti, ktoré boli predmetom daňovej kontroly. Nebolo možné, aby správca dane na základe takto získaných čiastkových informácií správne rozhodol o právach a povinnostiach daňových subjektov v súvislosti so správnym určením dane a objektívne vyhodnotil požadované skutočnosti. Správca dane konal v súvislosti s MVI konal u maďarských spoločností takto:

- „1. GIANT INVEST Kft., Himes ut 4 4400 Nyiregyhaza, Hungary, HU23397969:

- zaslanie prvej žiadosti o informácie č. 9801402/5/169004/2015/JacL dňa 22.01.2015,

- prvá urgencia na MVI č. 9801402/5/169004/2015/Jac, 27.05.2015,

- konečná odpoveď na žiadosť 22.06.2015, č. 11925/15/PETP.

2. KT TRADE Hungary Kft., Magyar utca 36, 1053 Budapest, HU23396504,

- zaslanie prvej žiadosti o informácie č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 22.01.2015,

- prvá urgencia na MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 27.05.2015,

- čiastočná odpoveď č. 11928115/PETP dňa 04.06.2015,

- druhá urgencia na MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 04.09.2015,

- čiastočná odpoveď č. 11928/15/PETP zo dňa 07.10.2015,

- tretia urgencia na MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 16.12.2015,

- čiastočná odpoveď č. 11928/15/PETP dňa 23.02.2016,

- štvrtá urgencia na MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 14.03.2016,

- piata urgencia na MVI č. 9801402/5/169768/2015/JacL dňa 07.07.2016,

- čiastočná odpoveď č. 11928/15/PETP zo dňa 16.08.2016,

- konečná odpoveď č. 11928/15/PETP zo dňa 22.08.2016.

3. HABOS RETRO MIX Kft., Szinyei merse utca 10, 1063 Budapest, Hungary, HU22955300

- zaslanie prvej žiadosti o informácie č. 9801402/5/169505/2015/JacL dňa 22.01.2015,
- prvá urgencia na MVI Č. 9801402/5/169505/2015/JacL zo dňa 27.05.2015,
- zaslanie konečnej odpovede č. 11926/15/PETP zo dňa 22.06.2015. „

9. Žalovaný konštatoval, že bez poznatkov z medzinárodnej výmeny informácií nebolo možné dostatočne zistiť podmienky kontroly správnosti odpočtu dane z pridanej hodnoty z intrakomunitárnych obchodov žalobcu. Z uvedených skutočností vyplýva, že konečnú odpoveď dostal správca dane 22.8.2016 a Oznámením č. 103838548/2016

zo dňa 06.09.2016 v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil daňovému subjektu, že dňa 23.08.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Bez informácií získaných z odpovedí na MVI, by neboli skutočnosti týkajúceho sa dodania tovarov zistené dostatočne a správca dane by nemal dostatočné podklady a informácie na vydanie rozhodnutia. Je preto zrejmé, že získanie odpovedí v rámci MVI bolo v súlade s § 24 Daňového poriadku, pretože správca dane konal tak, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. V súvislosti so žiadosťami o MVI, išlo o konanie, vedené podľa príslušného osobitného predpisu, ktorého výsledok bol potrebný pre ďalšie konanie správcu dane. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. IV. ÚS 116/2013-11, v ktorom Ústavný súd SR považuje za konformne odôvodnený záver Krajského súdu v Prešove, že v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na konanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v predmetnom nariadení. Žalovaný k tejto námietke na záver uviedol, že prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade so zákonom, bolo účelné a podmienky pre prerušenie daňovej kontroly (nevyhnutnosť preukázania takých skutočností, ktoré správcovi dane neboli známe a boli rozhodujúce pre správne určenie dane prostredníctvom získania informácií podľa osobitného predpisu) boli splnené. Prerúšením daňovej kontroly v súlade so zákonom (z dôvodu čakania na odpovede od zahraničného správcu dane) správca dane neporušil práva daňového subjektu a námietky odvolávajúceho sa, týkajúce sa dodržania lehôt v rámci medzinárodnej výmeny informácií, považuje za neopodstatnené.

10. Žalovaný k námietke daňového subjektu týkajúcej sa porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane pred ukončením daňovej kontroly oboznámil daňový subjekt s priebehom daňovej kontroly a zároveň ho vyzval aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam. (Zápisnica č. 100312589/2017 zo dňa 16.02.2017). Daňová kontrola bola ukončená dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole č. 157377/2017. Žalovaný zdôraznil, že predkladanie dôkazov je upravené ako právo a zároveň povinnosť daňového subjektu prioritne v daňovej kontrole. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) a písm. f) Daňového poriadku má daňový subjekt právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a zároveň má daňový subjekt v zmysle § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, Z uvedeného vyplýva, že tieto práva je daňový subjekt oprávnený využiť kedykoľvek počas daňovej kontroly, nie len vtedy, keď ho na to vyzve správca dane. K porušeniu práv odvolávajúceho sa uvedeným postupom správcu dane nedošlo, pretože ho správca dane oboznámil s pochybnosťami týkajúcimi sa deklarovaneých zdaniteľných obchodov, o oboznámil ho so svojimi zisteniami z daňovej kontroly a tento mal možnosť mal možnosť vyjadriť sa, čo aj využil, preto námietku odvolávajúceho sa, že správca dane konal v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalovaný považoval za neopodstatnenú.

11. Žalovaný k námietke daňového subjektu, že vyrubovacie konanie trvalo 14 mesiacov a správca dane nepožiadala nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, čím z jeho strany došlo k porušeniu čl. 48 ods. 2 Ústavy SR uviedol, že podľa ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2017 vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu, i. j. Daňový poriadok v znení účinnom do 31.12.2017 v § 68 ods. 1 vymedzoval vyrubovacie konanie momentom jeho začatia a jeho ukončenia, pričom nebolo určené žiadne časové obmedzenie. Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní na základe žiadosti daňového subjektu dopĺňal dokazovanie, keď zisťoval adresy osôb, ktoré daňový

subjekt požadoval vypočúť, ale bez ich bližšej identifikácie, navrhovaných svedkov aj opakovane predvolával, vypočúval ich a následne analyzoval zistenia z daňovej kontroly vo vzťahu k námietkam daňového subjektu uvedeným vo vyjadrení k protokolu, k čomu bol nevyhnutný dostatočný časový priestor. Správca dane postupoval v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2017, o priebehu a o výsledkoch dokazovania spísal s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19 citovaného zákona - Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a vydal rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice - odvolaním napadnuté rozhodnutie zo dňa 23.04.2018. Vzhľadom na uvedené žalovaný uviedol, že považuje námietku odvolávajúceho sa proti trvaniu vyrubovacieho konania, za neopodstatnenú.

12. Za neopodstatnenú považoval žalovaný aj námietku, že správca dane v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku sa v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s námietkami daňového subjektu, ani ich nespomenul, pretože na strane 2 odvolaním napadnutého rozhodnutia správca dane uviedol, že v poslednej zápisnici vo vyrubovacom konaní - v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 sa správca dane vyjadril k pripomienkam daňového subjektu uvedených vo vyjadrení k protokolu, podal informáciu o úkonoch, ktoré vykonal vo vyrubovacom konaní a zaujal stanovisko, ktorého výsledkom je záver, že vo vyrubovacom konaní nepredložil daňový subjekt správcovi dane žiadne podstatné dôkazy, navrhol šetrenia, ktoré nemali vplyv na závery správcu dane, ktoré uviedol v Protokole z daňovej kontroly č. 157302/2017.

13. K námietkam týkajúcich sa absolutizovania výpovede svedka P. Š.É. žalovaný poukázal na skutočnosť, že správca dane nevyvodil závery vo veci neoprávneného odpočítania dane z faktúr od spoločnosti VEKOMIN, s.r.o. z dôvodov, že výpoveď P. Š. nebola vierohodná, ale rozhodujúcou bola skutočnosť, že daňový subjekt Nettix, s.r.o. nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane, pretože nepreukázal, že deklarované zdaniteľné obchody medzi nim a spoločnosťou VEKOMIN, s.r.o. boli reálne. Ak daňový subjekt tvrdí, že zdaniteľné obchody fakturované preverovanými faktúrami skutočne realizoval dodávateľ uvedený na faktúrach, ale z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované, bolo povinnosťou daňového subjektu, aby svoje tvrdenia podložil nespochybniteľnými a preveriteľnými dôkazmi. Skonštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené tak, ako bolo uvedené na preverovaných faktúrach. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že správca dane získal relevantné dôkazy, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, zaoberal sa skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo.

14. Na záver žalovaný uviedol, že na základe v rozhodnutí uvedených skutočností dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov boli správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov ako aj Daňového poriadku. Skonštatoval, že postup správcu dane bol v súlade s platnými právnymi predpismi.

15. Ako vyplýva z administratívneho spisu tak Daňový úrad Košice daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2012, marec 2012, júl 2012, august 2012, september 2012, október 2012, november 2012 a december 2012, začal dňom uvedeným v Oznámení o daňovej kontrole, t.j. dňa 18.11.2014 (Oznámenie č. 9801402/5/4703750/2014/JacL zo dňa 20.10.2014) a ukončená bola dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017. Z Protokolu vyplýva, že daňovou kontrolou nebolo potvrdené, že spoločnosť VEKOMIN s.r.o. reálne dodala kryštálový cukor, ako to deklarovala vystavenými faktúrami. Správca dane v predmetnej daňovej kontrole konštatoval, že obchodná činnosť, ktorú spoločnosť VEKOMIN s.r.o. prezentovala predloženými faktúrami, nebola reálnou ekonomickou činnosťou tak, ako je definovaná v zákone o dani z pridanej hodnoty, v Obchodnom zákonníku a v Živnostenskom zákone a ako je obvyklá v obchodnom styku, ale bola prispôbená na splnenie účelu konania, a to v karuselovom podvode, pri ktorom sa využíva kumulovanie dane na vstupe s cieľom získať odpočítanie dane so súčasným oslobodením od dane. Z tohto dôvodu sa umelo

zvyšujú ceny a množstvá tovaru od zmiznutého obchodníka, čiže od spoločností, ktoré s daňovým úradom nespolupracujú, nekomunikujú, menia svoje sídla, konateľov, nie je možné od nich získať účtovníctvo a doklady. Tovar - reálny alebo fiktívny je stále v kruhu - obieha. Tok faktúr prechádza od zmiznutého obchodníka cez ďalšie - nárazníkové spoločnosti k odberateľovi, ktorý deklaruje realizáciu intrakomunitárnych dodávok, teda dodanie do iných členských krajín a žiada vrátiť daň z nákupu. Zo záverov uvedenej kontroly vyplynulo, že k reálnemu dodaniu kryštálového cukru nedošlo tak, ako to bolo faktúrami deklarované. Nakoľko ide o reťazec spoločností zapojených do obchodu s kryštálovým cukrom tak správca dane skonštatoval, že nemožno daňovému subjektu Nettix, s.r.o. priznať odpočítanie dane z nákupu kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. Splnomocnený zástupca daňového subjektu sa podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku sa vyjadril k zisteným skutočnostiam a vyjadril s nimi nesúhlas. Správca dane následne vykonal dokazovanie vo vyrubovacom konaní, na podklade ktorého vydal rozhodnutie č. 100882698/2018 zo dňa 23.04.2018, ktorým daňovému subjektu podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH v sume 24.668,46 eura za zdaňovacie obdobie november 2012. Žalovaný na odvolanie žalobcu proti prvostupňovému správne rozhodnutiu o určení rozdielu dane rozhodnutie správcu dane napadnutým rozhodnutím č. 101744821/2018 zo dňa 06. septembra 2018 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

16. Včas podanou správnu žalobou zo dňa 15.11.2018 doručenu Krajskému súdu v Košiciach dňa 17.11.2018 žiadal žalobca preskúmať zákonnosť postupu ako aj rozhodnutia administratívneho orgánu a zrušiť rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec vrátiť Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalobca zároveň žiadal priznať plnú náhradu trov konania. Poukazujúc na článok 59 ods. 2 a článok 2 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky namietal, že postup a závery daňovej kontroly nemôžu byť zákonné, ak sa v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepostupuje podľa zákona a kontrolovanému sa neumožní uplatňovanie jeho zákonných práv. Namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach, a preto žiadal, aby súd zrušil pre nezákonnosť obe rozhodnutia orgánov verejnej správy (§ 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku). Tvrdil, že rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nesprávnom právnom posúdení veci. Namietal zistenia a závery správcu dane pre námietky, ktoré boli uvedené v odvolaní, ale z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, ako sa s nimi žalovaný vysporiadal a ktoré majú podľa názoru žalobcu, rozhodujúci a zásadný význam pre posúdenie zákonnosti i tohto rozhodnutia. Žalobca odkázal na I. ÚS 241/2007 z 18.9.2008, v ktorom ústavný súd zdôraznil zásadu zákonnosti v daňovom konaní, rešpektujúcu a chrániacu záujmy štátu zachovávajúcu i ochranu záujmov daňových subjektov a osôb zúčastnených v daňovom konaní. Namietajúc procesné pochybenia poukázal na materiálne chápanie právneho štátu /nález ÚS SR I ÚS 314/2015 z 16.12.2015/, zásadu legality podľa nálezu ÚS SR v náleze I.ÚS 238/06 zo 16. 12. 2008 a závažnosť procesného pochybenia správcu dane pri vyrubovaní daní v rozhodnutí NS SR 6Sžfk/13/14, ako i záverom, že v právnom štáte zákonnosť rozhodnutia je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu, v súlade s právnym názorom ústavného súdu vo veci vedenej pod PL ÚS 36/1995.

17. Žalobca namietal, že daňová kontrola ktorá začala 18.11.2014, mala byť v súlade s § 46 ods. 9 písm. a/ a ods. 10 Daňového poriadku ukončená 18.11.2015, ukončená avšak bola až 24.02.2017. Poukázal na to, že správca dane túto kontrolu prerušil rozhodnutím č. 20139580/2015 od 28.04.2015 z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom toto prerušenie daňovej kontroly trvalo do dňa 22.08.2016, t.j. na dobu dlhšiu ako jeden rok. Uviedol, že v odvolaní zo dňa 03.07.2018 proti rozhodnutiu správcu dane č. 100882698/2018 poukázal na nezákonnosť v postupe správcu dane, ktorý daňovú kontrolu prerušil na dobu dlhšiu, ako to umožňuje Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Podľa článku 10 citovaného nariadenia uplynie lehota na poskytnutie informácií najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Tvrdil, že daňová kontrola trvajúca po dobu dlhšiu ako 1 rok je v rozpore so zákonom a medzinárodnou výmenou informácií upravenou v článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010, ktorú pokladal za porušujúcu zákonný limit pre vykonanie daňovej kontroly /jednoročnej lehoty/ podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Citoval z rozsudku správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9Aps 5/2010 zo dňa 16.11.2010. „Výmena informácií či žiadosť a poskytnutie informácie je z hľadiska právnej úpravy samostatným, na daňovom konaní nezávislým procesom, ktorého primárnym cieľom je úzka spolupráca správnych orgánov členských štátov EÚ príslušných ku správe dane z pridanej hodnoty v boji proti daňovým únikom v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty.“ Žalobca namietal, že pominutie dôvodov, pre

ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničená maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytovanie požadovaných informácií vyjadrené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 9Aps5/2010 z 16.11.2010 a rozsudkov Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/2/2016 a Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/205/2016). Podľa žalobcu, ak aj došlo k prerušeniu daňovej kontroly podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku, pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovením v nariadení pre poskytnutie požadovaných informácií. Poukázal aj na konštantnú judikatúru tak Najvyššieho súdu SR, ako aj Ústavného súdu SR, ktoré rešpektovali právny názor, že daňová kontrola je proces, v ktorom sa síce obstarávajú dôkazné prostriedky, ale je závažným a intenzívnym zásahom do individuálnej právom chránenej sféry daňového poriadku, vychádzajúc z Nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010. Preto pokladal prekročenie lehoty uvedenej v článku 10 citovaného nariadenia na poskytnutie MVI za závažný zásah do jeho práv, prekročením i doby trvania daňovej kontroly, ako i vydania samotného rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ktoré trvalo 14 mesiacov a to v zákonnej 60 dňovej lehote a o jej predĺženie nepožiadal s odkazom na § 65 ods. 1 a 2 Daňového poriadku.

18. Ďalej žalobca namietal, že v odvolaní zo dňa 03.07.2018 poukázal aj na druhú neodstrániteľnú vadu zákonnosti daňovej kontroly, spočívajúcu v tom, že správca dane si nesplnil svoju zákonnú povinnosť uvedenú v ustanovení § 46 ods. 5 Daňového poriadku, t.j. nevyzval kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril. Uviedol, že žalovaný však vôbec neuvádza v odôvodnení napadnutého rozhodnutia aké pochybnosti v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom nadobudol, pretože správca dane v predmetnej zápisnici uviedol výlučne svoje zistenia a tieto nemôžu pre kontrolovaný daňový subjekt bez výslovného spochybnenia znamenať, že ich správca dane spochybňuje. Uviedol, že navyše absentuje výzva v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku na odstránenie pochybností. To znamená, že pri daňovej kontrole došlo zo strany správcu dane k porušeniu tohto zákonného ustanovenia a preto nemožno považovať daňovú kontrolu za vykonanú zákonným spôsobom. Ďalej uviedol, že do pozornosti súdu dáva aj tú skutočnosť, že aj napriek tomu, že vyššie uvedenú námietku uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018 zároveň namietal porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku, keďže sa správca dane žiadnym spôsobom nevyjadril v odôvodnení svojho rozhodnutia, s touto odvolacou námietkou sa žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žiadnym spôsobom nevysporiadal, čím z jeho strany tiež došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

19. Žalobca ďalej namietal, že sa správca dane vo svojom rozhodnutí č. 100882698/2018 z dňa 23.04.2018 nevysporiadal žiadnym spôsobom s námietkou žalobcu uvedenou v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018, keď žalobca namietal, že vyrubovacie konanie trvalo 14 mesiacov a to spôsobilo porušenie § 65 Daňového poriadku. Do pozornosti súdu dáva žalobca lehoty uvedené v tomto zákonnom ustanovení, a zároveň poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 14/01, v ktorom ústavný súd „vyslovil, že čas na konanie bez zbytočných prieťahov nemožno vyjadriť numericky. Obvykle neexistuje časová hranica, uplynutím ktorej postup súdu môže mať povahu prieťahov v konaní. Výnimku z tohto pravidla predstavujú konania o právach (a povinnostiach), v ktorých ústava alebo zákon ustanovuje súdu alebo inému štátnemu orgánu lehotu na rozhodnutie (pozri aj II. ÚS 64/99).“ V tomto prípade zákon (Daňový poriadok) ustanovuje daňovému orgánu povinnosť vydať rozhodnutie najneskoršie v lehote 60 dní od začatia konania (§ 65 ods. 1 Daňového poriadku), to znamená, že ak bolo vyrubovacie konanie začaté dňa 23.02.2017, potom bolo povinnosťou správcu dane vydať rozhodnutie v lehote do 27.04.2017, alebo mal správca dane povinnosť v zmysle § 65 ods. 2 Daňového poriadku požiadať nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. Namietal, že správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal a ani nepožiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. V danom prípade sa jedná o zrejmu nezákonnosť v postupe správcu dane, ktorá nie je odstrániteľná v ďalšom konaní a spôsobuje nezákonnosť touto žalobou napadnutého rozhodnutia.

20. Žalobca zdôraznil, že najmä vyššie uvedená zrejma vada v zákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a postupu správcu dane, ktorá spočíva v nedodržaní lehoty na medzinárodnú výmenu informácií v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 spôsobuje jeho nezákonnosť, čím v zmysle zásady „ius ex iniuria non oritur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, toto rozhodnutie nemá za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly a preto v súlade s obsiahlou judikatúrou Ústavného súdu SR ako aj

Najvyššieho súdu SR v tejto oblasti nemožno považovať tak rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy za zákonné.

21. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 18. 02. 2019 uviedol, že z obsahu spisu, ako aj z obsahu predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe nie sú opodstatnené, postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu, preto navrhol, aby správny súd podanú žalobu zamietol a rozhodol o trovách konania tak, že žiaden z účastníkov nemá nárok na náhradu trov konania. K žalobným námietkam žalobcu uviedol, že prioritnou úlohou orgánov daňovej správy je zabezpečiť, aby daňové subjekty, ktorým vznikne povinnosť platenia dane, za podmienok uvedených v príslušných hmotno-právnych predpisoch upravujúcich jednotlivé druhy daní, tieto dane uhradili do štátneho rozpočtu, a tým naplnili jeho príjmovú časť. Pri plnení tejto úlohy daňové orgány v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky konajú na základe Ústavy, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý stanoví zákon. Vzhľadom na to, že sa jedná o fiškálne záujmy štátu tak Daňový poriadok osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňovej kontroly je preto zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje zákonom stanovené povinnosti splnil. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, musí preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre nárok na odpočítanie dane stanovené zákonom. Poukázal na to, že v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a v žalobou napadnutom rozhodnutí sa dôkladne zaoberal a vysporiadal s námietkami uvedenými v odvolaní, ktoré korešpondujú aj so žalobnými dôvodmi. Dospel k záveru, že tak rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného je v súlade s ustanoveniami § 63 Daňového poriadku, v odôvodneniach obidvoch rozhodnutí sú uvedené všetky skutočnosti, ktoré boli ich podkladom, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, ako aj úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo, ako to predpokladá ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Skonštatoval, že z dôvodu, že žaloba neobsahuje žiadne konkrétne námietky, ktoré by sa týkali skutočností zistených správcom dane pri preverovaní opodstatnenosti uplatneného odpočítania dane a správcu dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené tak, ako bolo uvedené na preverovaných faktúrach. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že správca dane získal relevantné dôkazy, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, zaoberal sa skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov boli vecne správne a sú v súlade tak s príslušnými ustanoveniami citovaného zákona, ako aj Daňového poriadku.

22. Žalobca v replike zo dňa 13.03.2019 uviedol, že v správnej žalobe uviedol štyri konkrétne žalobné námietky:

1. nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly,
2. porušenie zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly,
3. porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s námietkou pod bodom 2., ktorú žalobca výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018,
4. nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane. Namietal, že vo vyjadrení k správnej žalobe žalovaný nezaujal žiadne konkrétne stanovisko ani k jednej z týchto štyroch žalobných námietok a obmedzil sa len na všeobecné frázy, že tak správca dane, ako aj žalovaný postupovali v súlade so zákonom. Uviedol, že toto vyjadrenie žalovaného považuje za účelové, ktoré nenapomáha súdu k tomu, aby tento mohol nestranné posúdiť, aké má žalovaný právne výhrady ku konkrétnym žalobným námietkam uvedeným v písomnom vyhotovení žaloby a aby ich súd mohol skonfrontovať a nezávisle posúdiť a v rozsudku riadnym spôsobom uviesť svoj právny názor. Vzhľadom na tieto

skutočnosti žalobca je toho názoru, že vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe žiadnym spôsobom nespochybnilo jej odôvodnenosť vo všetkých v nej uvedených námietkach.

23. Žalovaný sa k replike žalobcu, ktorá mu bola doručená 28.03.2019 na vyjadrenie nevyjadril.

24. Správny súd v konaní podľa § 177 a nasl. zák. č. 162/2015 Z. z. - Správneho súdneho poriadku (ďalej len SSP) nariadil na prejednanie veci samej na základe návrhu žalobcu v zmysle ust. § 107 ods. 1 písmeno a) SSP pojednávanie, na ktorom žalobca zotrval na podanej žalobe.

25. Po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia a po oboznámení sa s obsahom podanej žaloby, písomným vyjadrením žalovaného, ako aj obsahom pripojených administratívnych spisov žalovaného a správcu dane dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

26. Podľa § 5 ods. 2 SSP, konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania. Pri rozhodovaní správny súd dbá na ochranu zákonnosti a verejného záujmu (ods. 3). Správny súd postupuje a rozhoduje v súlade s platnými a účinnými právnymi predpismi so zohľadnením ich právnej sily a v súlade so základnými princípmi tohto zákona (ods. 4).

27. Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

28. Podľa § 135 ods. 1 SSP, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

29. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánov verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

30. Podľa § 178 ods. 1 SSP, žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy, alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

31. Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj : „Daňový poriadok“), 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.

32. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

35. Podľa § 51 ods. 1 písmeno a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

36. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa ods. 8. Lehota na vykonanie daňovej kontroly je jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 (ods. 10).

38. Podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len Daňový poriadok), 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 zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

39. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie : a/ preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b/ môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Daňové 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 (ods. 3). Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v ods. 2. pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania (ods. 4). Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú (ods. 5).

40. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

41. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

42. Podľa § 63 ods. 3 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) 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; 33)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,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky,

ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú kvalifikovaným elektronickým podpisom.

43. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

44. Podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku, orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní rozhodne bezodkladne, najneskôr však do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom; inak rozhodne do 30 dní odo dňa začatia konania. V osobitne zložitých prípadoch orgán príslušný na rozhodnutie rozhodne do 60 dní.

45. Podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister.

46. Podľa § 65 ods. 3 Daňového poriadku, ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

47. Podľa § 65 ods. 4 Daňového poriadku, ustanovenia odsekov 1 až 3 sa použijú, ak tento zákon neustanovuje inak.

48. Podľa § 65 ods. 5 Daňového poriadku, lehoty podľa odsekov 1 a 2 sa nevzťahujú na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

49. Podľa § 65 ods. 6 Daňového poriadku, lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo poskytovateľa poštových služieb alebo ak odošle rozhodnutie elektronickými prostriedkami.

50. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

51. Podľa § 68 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak

a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,

b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,

c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

52. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca

nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

53. Podľa § 68 ods. 4 Daňového poriadku, daň je vyrubená

- a) rozhodnutím správcu dane,
- b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo
- c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie.

54. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

55. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

56. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

57. Podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dani z pridanej hodnoty, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti.

58. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenia správneho orgánu sú takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

59. V správnej žalobe žalobca namietal štyri konkrétne žalobné námietky:

A/ nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly,

B/ porušenie zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly,

C/ porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s námietkou pod bodom B/, ktorú žalobca výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018,

D/ nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane.

60. Správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i správneho orgánu prvého stupňa tiež konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej žaloby a po oboznámení sa s administratívnymi spismi dospel k záveru, že správne orgány postupovali správne a v súlade s platnou právnou úpravou a preto aj preskúmané rozhodnutie je správne a zákonné. V správnom konaní bol dostatočne zistený skutkový stav veci a na jeho základe bol vyvodený aj správny právny záver, s ktorým

sa súd v celom rozsahu stotožňuje. Rozhodnutia zodpovedajú zákonu aj po formálnej strane. Žalovaný sa podľa názoru súdu dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu v podanom odvolaní, ako to vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a to citáciou dotknutých právnych noriem, ako aj ich logickým výkladom a správnym aplikovaním na prejednávaný prípad.

61. K jednotlivým žalobným námietkam správny súd uvádza:

A/ Pokiaľ sa týka námietky žalobcu ohľadom porušenia ustanovení v konaní spočívajúcu v nedodržaní lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 správny súd danú námietku nepovažuje za dôvodnú. Daňová kontrola začala 18.11.2014. Z administratívneho spisu je zrejmé a nebolo to ani v konaní sporné, že daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím č. 20139580/2015 zo dňa 24.04.2015 s dňom prerušenia 28.04.2015, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 28.04.2015 z dôvodu potreby zistenia informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Z administratívneho spisu rovnako vyplýva, že Oznámením zo dňa 06.09.2016 bolo oznámené žalobcovi, že pominuli dôvody prerušenia dňom 23.08.2016 (doručené žalobcovi dňa 08.09.2016), nakoľko dňa 23.08.2016 bola správcovi dane doručená v tejto predmetnej veci posledná odpoveď. Žalobca k tejto žalobnej námietke poukazuje na rozhodnutie iných krajských súdov. V súvislosti s možnosťou výskytu okolností v rámci jednotlivých etáp daňového konania, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať, dáva Daňový poriadok správcovi možnosť konanie prerušiť. Daňový poriadok rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia. Jednou z fakultatívnych možností prerušenia konania podľa Daňového poriadku je potreba získania informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Z dikcie zákonného znenia prerušenia daňového konania je zrejmé, že Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu vysloveného v rozhodnutí pod sp. zn.: 4Sžfk/62/2018 „dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).“ S danou časťou rozhodnutia sa stotožňuje aj správny súd. Avšak Najvyšší súd SR ďalej v citovanom rozhodnutí zdôrazňuje (bod 62 citovaného rozhodnutia): „že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné podľa Najvyššieho súdu SR chápať ustanovenie § 44 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.“ Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly prvostupňový správny orgán - správca dane zaslal žiadosti

o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému daňovému orgánu Maďarskej republiky v súvislosti s preverovaním kontraktov žalobcu s maďarskými spoločnosťami, pričom v priebehu vybavovania jeho dožiadania viackrát sa dopytoval a zisťoval stav vybavenia jeho dožiadania. Účelom daňového konania vo všeobecnosti je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. Súd tu dáva do pozornosti bod 77 odôvodnenia vyššie citovaného rozsudku, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval: „že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.“ Je preto potrebné skúmať účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a aj primeranosť dĺžky prerušenia. Dôležité je teda zistiť, či na prerušenie bol reálny dôvod, teda posúdiť predmet žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu kontroly, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či dodržal účel kontroly. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu je zrejmé, že prerušenie konania za účelom medzinárodnej výmeny informácií poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku kolobehu tovaru, či došlo k reálnemu dodaniu tovaru - kryštálového cukru a to preverovaním maďarských spoločností - GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft.. Tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Potrebné informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, ich konateľov, pričom správca dane využil urgencie a pravidelne po troch mesiacoch urgoval maďarskú daňovú správu a podarilo sa mu ohľadne určitých maďarských daňových subjektov zistiť aj čiastkové informácie, z ktorých však nebolo možné úplne vychádzať a ukončiť daňovú kontrolu. Získané informácie mali význam na vyvodenie záverov pre správcu dane, či reálne bolo možné dôjsť, či došlo k fyzickej dodávke deklarovaného tovaru a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu a až po získaní týchto informácií mohol správca dane pristúpiť k vydaniu napadnutého rozhodnutia.

62. Súd vychádzajúc z vyššie uvedeného v kontexte s obsahom administratívneho spisu má za to, že prerušenie daňovej kontroly od 28.04.2015 do 23.08.2016 nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorým mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Vychádzajúc z tohto právneho posúdenia súd zároveň konštatuje že nedošlo ani k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko daňová kontrola trvala necelých 12 mesiacov (344 dní) : začala dňa 18.11.2014 a skončila 28.04.2015 (t. j. 161 dní) kedy bola prerušená pre medzinárodnú výmenu informáciu a následne pokračovala od 23.08.2016 do 22.02.2017 (183 dní) kedy bola ukončená.

63. B/ Za nedôvodnú súd považoval aj ďalšiu žalobnú námietku spočívajúcu v porušení zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že správca dane pochybil, pretože žalobcu v postavení kontrolovaného daňového subjektu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nevyzval na vyjadrenie k vzniknutým pochybnostiam o správnosti, úplnosti či pravdivosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, pričom samotná výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku na odstránenie pochybnosti absentuje, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly.

64. K danej námietke správny súd uvádza, že správca dane vydal dňa 13.02.2017 Protokol č. 157302/2017 z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ktorý bol doručený daňovému subjektu dňa 22.02.2017 spolu s výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017. Výsledkom kontroly bolo konštatované porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH a

rozdiel vzniku práva na odpočítanie dane v sume 24.668,46 EUR (november 2012). Správca dane výzvou zo dňa 20.02.2017 podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k zisteniam v predmetnom protokole a daňový subjekt poučil, že je oprávnený vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, vrátane listinných dôkazov. Ešte pred doručením protokolu žalovanému správca dane uskutočnil ústne pojednávanie dňa 16.02.2017 za prítomnosti oprávnených osôb za daňový subjekt. Na tomto ústnom pojednávaní boli zo strany správcu dane uvedené preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Rovnako obsahom predmetnej zápisnice je vyhodnotenie dôkazov a kontrolných zistení s celkovým zhrnutím výsledku kontroly spolu so stanoviskom konateľov k uvedeným zisteniam. Následne žalobca zaujal stanovisko k doručenému protokolu vo svojom vyjadrení zo dňa 15.03.2017, v ktorom namietal aj priebeh daňovej kontroly s poukazom na nesplnenie si povinnosti podľa § 46 ods. 5 DP a za jediné vyriešenie celej situácie považoval vydanie rozhodnutia o zastavení konania podľa § 62 ods. 1 písm. h) DP. Výzvou zo dňa 28.03.2017 podľa § 45 ods. 2 písm. d) DP správca dane vyzval žalovaného na splnenie si povinnosti - evidencie a záznamy, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené s uvedeným presných mien a adries osôb, ktorých žiadal predvolať ako svedkov. V nadväznosti na skutočnosti tvrdené žalovaným vo vyjadrení správcu dane predvolal v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu vypočutia na ústnom pojednávaní viacerých svedkov

- F. U. - skladníčku, ktorá sa termínu na deň 14.06.2017 nezúčastnila,
- F. H. s ktorým bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017, za prítomnosti konateľa žalobcu,
- F. A. s ktorým bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.06.2017 za prítomnosti konateľa žalobcu.

Správca dane sa rovnako snažil zabezpečiť výsluch svedka P. Š. viacerými žiadosťami o jeho predvedenie v súvislosti s výkonom jeho podnikania v roku 2012 voči daňovému subjektu (termín 07.08.2017 a 19.09.2017). Z Úradného záznamu zo dňa 20.03.2018 vyplýva, že počas vyrubovacieho konania v spoločnosti Nettix, s.r.o. bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu oznámené, že plánované vypočutie svedka P. Š. - bývalého konateľa spoločnosti VEKOMIN, s.r.o. na deň 21.03.2018 sa neuskutoční z dôvodu neprevzatia zásielky. Správca dane zabezpečil informácie aj prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Bratislava (odpoveď zo dňa 21.08.2017), ktorého výsledkom bola Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 03.08.2017 o vypočutí svedkyne Q. V. za účasti zástupcu žalobcu (P. P. V.). Následne správca dane uskutočnil ústne pojednávanie - Zápisnica zo dňa 20.04.2018 za účasti zástupcu žalobcu P. P. V., predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok k protokolu č. 157302/2017 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, marec, júl, august, október, november, december 2012 a popisanie úkonov správcu dane, ktoré boli vykonané vo vyrubovacom konaní na základe vyjadrenia splnomocneného zástupcu v daňovom konaní za daňový subjekt Nettix, s.r.o. P. P. V. a úkonov plynúcich v rámci vyhľadávacej činnosti správcu dane. V závere zápisnice zúčastnené osoby vyhlásili, že boli oboznámené s obsahom zápisnice a s týmto súhlasili, ktorú skutočnosť podpisom potvrdil tiež poverený zástupca daňového subjektu. Správca dane v nadväznosti na závery daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 100882698/2018 zo dňa 06.09.2018, ktorým daňovému subjektu (žalovaný) určil rozdiel dane v sume 24.668,46 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012.

65. Vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcom dane, nasledujúcim po oboznámení kontrolovaného daňového subjektu o záveroch protokolu vydaného dňa 13.02.2017, a s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vyvstala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, na ktoré bol kontrolovaný subjekt riadne vyzvaný postupujúc v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, dospel k záveru, že správca dane kontrolovanému daňovému subjektu poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcom dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní.

66. Súd ohľadne tejto žalobnej námietky zastáva názor, že rozsah zásahu do práv žalobcu takýmto postupom závisí aj od odpovede na otázku akým spôsobom žalobca chcel reagovať na pochybnosti správcu dane k uplatnenému nároku na odpočet DPH. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly nenavrhol žiadne také dokazovanie, ktoré by zásadným spôsobom bolo schopné zmeniť závery správcu dane o nedôvodnosti nároku žalobcu.

67. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na aktuálnu rozhodovaciu prax kasačného súdu v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/4/2020 zo dňa 13.04.2021. S poukazom na tento rozsudok správny súd preto za nedôvodnú vyhodnotil aj túto žalobnú námietku, nakoľko súd je toho názoru, že predmetné pochybenie správcu

dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, odôvodneným reakciou kontrolovaného daňového subjektu na výzvu správcu dane o zaujatie stanoviska k nezrovnalostiam konštatovaným v protokole o výsledku daňovej kontroly, vydanú podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku.

68. Správny súd vyhodnotil predmetné námietky a dospel k záveru, že aj keď v procesnom postupe správnych orgánov došlo k pochybeniam procesného charakteru, najmä vo vzťahu k uplatneniu inštitútu oznámenia o pochybnostiach správu dane, ktorý vyplýva z ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku, uvedené pochybenie nie je takej závažnosti, aby bolo dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného.

69. C/ Súd nepovažuje za dôvodnú ani v poradí tretiu žalobnú námietku a to, že došlo k porušeniu ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku zo strany tak žalovaného, ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto správnych orgánov žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s námietkou pod bodom B/, ktorú žalobca výslovne uviedol do zápisnice č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018 a tiež vo svojom odvolaní zo dňa 03.07.2018.

70. Súd poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného na strane 12 kde uviedol žalovaný: „ Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane pred ukončením daňovej kontroly oboznámil daňový subjekt s priebehom daňovej kontroly a zároveň ho vyzval, aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam (Zápisnica č. 100312589/2017 zo dňa 16.02.2017). Daňová kontrola bola ukončená dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 z 13.02.2017 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole - Výzva č. 157377/2017.

V tejto súvislosti Finančné riaditeľstvo SR zdôrazňuje, že predkladanie dôkazov je upravené ako právo a zároveň povinnosť daňového subjektu prioritne v daňovej kontrole. Podľa § 45 ods. 1 písm. c) a písm. f) Daňového poriadku má daňový subjekt právo predkladať

v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť a vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a zároveň má daňový subjekt v zmysle § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Z uvedeného vyplýva, že tieto práva je daňový subjekt oprávnený využiť kedykoľvek počas daňovej kontroly, nie len vtedy, keď ho na to vyzve správca dane. K porušeniu práv odvolávajúceho sa uvedeným postupom správcu dane nedošlo, pretože ho správca dane oboznámil ho s pochybnosťami týkajúcimi sa deklarovanych zdaniteľných obchodov, oboznámil ho so svojimi zisteniami z daňovej kontroly a daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa, čo aj využil, preto námietku odvolávajúceho sa, že správca dane konal v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, Finančné riaditeľstvo SR považuje za neopodstatnenú.“

71. Z uvedeného je zrejmé, že žalovaný sa s touto námietkou uvedenou žalobcom v označenej zápisnici a odvolaní náležite vysporiadal a túto riadne odôvodnil.

72. D/ Za nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku, a to je nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania a tým aj rozhodnutia správcu dane (prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie vyrubovacieho konania, resp. lehoty na vydanie rozhodnutia vo veci). V predmetnej veci vyrubovacie konanie po skončení daňovej kontroly začalo a vykonalo sa podľa právnej úpravy účinnej do 31.01.2017. V tom čase účinná právna úprava obsiahnutá v § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej alebo vymedzenej lehote, čo znamená, že správca dane svojím postupom neporušil svoju povinnosť. Pokiaľ ide o lehoty na rozhodnutie podľa § 65 daňového poriadku, jedná sa o procesné lehoty, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí, čo potvrdil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/5/2016 zo dňa 21.03.2018.

Z vyššie uvedených dôvodov súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného v rozsahu podanej žaloby dospel k záveru, že uplatnené žalobné dôvody nie sú opodstatnené a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

73. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 168 SSP, v zmysle ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech

celkom ani z časti a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

74. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 (tridsiatich) dní od jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský 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 krajským 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 krajský 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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 krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, 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. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).