

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-5S/107/2017  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1017200872  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 04. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jeannette Hajdinová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1017200872.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jeannette Hajdinovej a členov senátu Mgr. Pavla Ištóka a JUDr. Barbory Vrbovej, v právnej veci žalobcu: MAR SK, s.r.o., so sídlom Ulica priemyselná 1940/14, 038 52 Sučany, IČO: 36 428 094, zastúpený spoločnosťou: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, za ktorú koná advokát a konateľ JUDr. Patrik Benčík proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 372310/2017 zo dňa 13.04.2017, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd v Bratislave žalobu **z a m i e t a**.
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### o d ô v o d n e n i e :

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Správca dane Daňový úrad Žilina, vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9514401/5/3321758/2012/Kub zo dňa 13.11.2012 a dňa 05.12.2012 vyhotovil Dodatok k Protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly. Protokol s dodatkom boli žalobcovi doručené dňa 06.12.2012 a boli s ním následne aj prerokované. Správca dane na základe výsledkov z opakovanej daňovej kontroly zhrnutých v protokole rozhodol dodatočným platobným výmerom č. 9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14.12.2012, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 90.126,96 eur za zdaňovacie obdobie december 2007. Na základe odvolania žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu správca dane žalovaný rozhodnutím č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013 dodatočný platobný výmer zo dňa 14.12.2012 potvrdil.

2. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013 podal žalobca správnu žalobu, o ktorej Krajský súd v Žiline rozhodol dňa 05.11. 2013 rozsudkom č.k. 20S/62/2013-57 tak, že žalobu zamietol.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu rozsudkom zo dňa 26.11.2014 sp. zn. 6Sžf/1/2014 rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/62/2013-57 zo dňa 5.11.2013 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14. 12. 2012 zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Najvyšší súd SR v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane a žalovaný náležite nezdôvodnili svoju právnu úvahu, na základe ktorej dospeli k záveru o daňovej povinnosti žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie. Ich argumentácia je založená na rozpornom tvrdení, keď na jednej strane uvádzajú, že daňový subjekt výkovky nakúpené v priebehu roka 2007 od dodávateľov

z iných členských štátov riadne prijal na sklad, riadne zaúčtoval vo svojej účtovnej evidencii, uhradil a tieto vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, a súčasne tvrdia, že žalobca nepreukázal, kedy a na aké konkrétne dodávky tovarov a služieb v rámci svojich podnikateľských aktivít tieto výkvyky použil ako platiteľ DPH. Správne orgány oboch stupňov založili svoje skutkové zistenia o existencii manka na základe účtovnej evidencie žalobcu a súčasne vychádzali z uznesenia KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície Žilina č. ČVS-KRP-33/OEK- ZA-2008 zo dňa 30.09.2008, ktorým bolo zastavené trestné stíhanie začaté z podnetu žalobcu pre zločin krádeže podľa § 212 ods. 1, ods. 5 písm. a/ Trestného zákona. Z odôvodnenie uvedeného uznesenia KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície Žilina pritom vyplýva, že trestné konanie bolo zastavené, pretože vyšetrovateľ zistil, že skutok, pre ktorý sa trestné stíhanie vedie, sa nestal, keďže z vykonaného vyšetrovania, spracovanej analýzy podľa hmotnosti, zisteného rozdielu medzi skutočne vyvezenými sponami a na základe voľného posudzovania dôkazov vyšetrovateľ zistil, že výkvyky v množstve 125.636 kusov, o celkovej priemernej hmotnosti 227.936,13 kg, v hodnote 14.361.152,38 Sk neboli žalobcovi vôbec dovezené. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia prevzal skutkové zistenia správcu dane a považoval právne závery správcu dane za súladné so zákonom. Námiety žalobcu vznesené v odvolaní považoval za nedôvodné, pričom v odôvodnení rozhodnutia absentuje jeho právna úvaha, ako aj skutkové zistenia, na základe ktorých svoju úvahu opiera, čo tiež spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

4. Po vrátení veci na ďalšie konanie žalovaný dňa 20.02.2015 predĺžil lehotu na vydanie rozhodnutia o 270 dní.

5. Správca dane – Daňový úrad Žilina vykonal na ústnom pojednávaní dňa 05.08.2015 výsluch svedka A. B. C. a rozhodnutím č. 1486717/2015 zo dňa 30.09.2015 daňové konanie prerušil z dôvodu vypracovania znaleckého posudku na vyčíslenie výšky manka žalobcu v roku 2007. Dňa 21.03.2016 odstúpil spisovú zložku Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty, ktorý spisovú zložku vrátil Daňovému úradu Žilina dňa 31.03.2016 s tým, že tento je povinný dokončiť vyrubovacie konanie žalobcu, ktoré začal v roku 2014. Žalovaný následne zaobstaral znalecký posudok č. 220/2016 k vyčísleniu výšky manka z roku 2007 na sklade výkvykov.

6. Dňa 10.11.2016 Daňový úrad Žilina odstúpil spisovú zložku z dôvodu zmeny miestnej príslušnosti na Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty.

7. Dňa 16.11.2016 Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty oznámil žalobcovi, že 09.11.2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňové konanie prerušilo.

8. Dňa 08.12.2016 vykonal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj len správca dane) ústne pojednávanie za účasti povereného zamestnanca žalobcu, ktorý k záverom znaleckého posudku č. 220/2016 žiadne námietky nevzniesol.

9. Správca dane rozhodnutím č. 104513282/2016 zo dňa 19.12. 2016 určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 90 126,96 € za zdaňovacie obdobie december 2007, nadmerný odpočet nepriznal v sume 1 417 646,00 Sk a vyrubil daň v sume 1 297 519,00 Sk.

10. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že mal za preukázané, že žalobca nakúpil výkvyky v priebehu roka 2007 od dodávateľov z iných členských štátov a boli mu skutočne dodané, vyčíslený záporný rozdiel žalobca vyhodnotil a zaúčtoval ako manko, účtovným zápisom na ľarchu účtu 549.2000 (strana MD) a v prospech účtu 112.1000 (strana DAL) s dátumom uskutočnenia účtovného prípadu 31.12.2007. Pokiaľ žalobca nepreukázal, čo sa s obstaraným tovarom skutočne stalo, nie je možné vyvodit' iný záver, ako ten, že bol použitý na účely nesúvisiace s podnikaním. Zo záporného inventarizačného rozdielu musí byť za príslušný tovar odvedená daň z pridanej hodnoty. Tovar na sklade, pri ktorého nadobudnutí si žalobca uplatnil odpočítanie dane a ktorý bol po inventarizácii označený ako manko, bol použitý na ďalší iný účel ako podnikanie, pričom nič nenasvedčuje tomu, že bol ukradnutý, zničený alebo daný k náhrade zamestnancom. Použitie uvedeného tovaru na takýto účel sa vo všeobecnosti považuje za zdaniteľné plnenie. Za deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia sa považuje deň zistenia a zúčtovania manka. Žalobcovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, v spojení s § 8 ods. 3 zákona o DPH, podľa ktorého ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne

alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ka pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Základ dane sa určí podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 je základom dane cena, za ktorú bola tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím.

11. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie.

12. Žalovaný, Finančné riaditeľstvo SR, ako druhostupňový správny orgán napadnutým rozhodnutím č. 372310/2017 zo dňa 13.04.2017 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 104513282/2016 zo dňa 19.12.2016. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že vyčíslený záporný rozdiel manka z roku 2007 na sklade výkoviek vo výške 14 290 343,33 Sk bol potvrdený znaleckým posudkom č. 220/2016, sám žalobca rozdiel vyhodnotil a zaúčtoval ako manko účtovným zápisom na ľarchu účtu 549.2000 (strana MD) a v prospech účtu 112.1000 (strana DAL) s dátumom uskutočnenia účtovného prípadu 31.12.2007. Žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadne preukázania čo sa s obstaraným tovarom skutočne stalo a nie je preto možné vyvodit' iný záver, ako že nebol použitý na účely podnikania, a že teda bol použitý na účely nesúvisiace s podnikaním. Žalovaný uviedol, že správca dane postupoval podľa § 65 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len DP alebo Daňový poriadok), vykonal dôkazy navrhnuté žalobcom. Prvostupňové rozhodnutie vychádza zo stavu veci zisteného v daňovom konaní a obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti.

## II. Žaloba

13. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 372310/2017 zo dňa 13.04.2017 v zákonnej lehote správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a jeho zrušenia spolu s prvostupňovým rozhodnutím č. 104513282/2016 zo dňa 19.12. 2016 a vrátenia veci orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

14. Žalobca namietal dĺžku daňového konania po vrátení veci Najvyšší súdom SR do vyrubovacieho konania. Opakovaná daňová kontrola za kontrolované zdaňovacie obdobie trvala od 29.11.2010 do 06.12.2012, teda vyše dvoch rokov a z toho bola prerušená jeden rok. Opakovaná daňová kontrola spolu s daňovými konaniami a súdnymi konaniami vrátane vyrubovacieho konania trvá v čase podania žaloby viac ako šesť rokov. Predĺženie lehoty na rozhodnutie o 270 dní bolo podľa jeho názoru neprimerané dlhé, čím došlo k porušeniu jeho práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov (§ 65 ods. 1 Daňového poriadku).

15. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Rozhodnutie žalovaného neobsahuje podľa názoru žalobcu dostatočné odôvodnenie so všetkými zákonnými náležitosťami, absentuje správna úvaha, na základe ktorej ustálili daňovú povinnosť za predmetné zdaňovacie obdobie. Výsluch svedka A. C. a znalecký posudok boli vykonané len formálne, bez odôvodnenia a vysporiadania sa s týmito dôkazmi.

16. Žalobca ďalej namietal, že správca dane sa pri výsluchu svedka A. C. formálne nezaoberal dostatočne meritom daňovej veci. Správca dane sa v odôvodnení nestotožnil s jeho svedeckou výpoveďou najmä v bode, kde sa vyšetrovateľ domnieva, že výkovieky neboli do areálu podniku žalobcu vôbec dovezené. Správca dane rozpory v jeho svedeckej výpovedi neodstránil a nekonfrontoval ho s výsledkami medzinárodnej výmeny daňových informácií a dokladmi predloženými žalobcom.

17. Žalobca namietal, že žalovaný zadal súdnemu znalcovi vyjadrit' sa len k otázke vyčíslenia výšky manka výkoviek v kontrolovanom zdaňovacom období, ale neuložil mu verifikovať výšku vyrubeneho rozdielu dane, aj napriek skutočnosti, že žalobca to vo vyjadrení zo dňa 09.03.2015 žiadal.

18. Žalobca namietal, že nemal čas sa dostatočne oboznámiť so znaleckým posudkom č. 220/2016, keď mal len 1 mesiac aby ho pripomenkoval a navrhol, aby správca dane vykonal so znalcom ústne

pojednávania, na ktorom by mu mal právo klásť otázky. Takýmto postupom správcu dane, malo dôjsť porušeniu § 3 ods. 2 a § 25a ods. 2 Daňového poriadku .

19. Žalobca uviedol, že z ním predložených účtovných dokladov (faktúr, dodacích listov, prepravných dokumentov, záznamov o prijíme materiálu) vyplýva, že výkovky riadne vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, čo mal potvrdiť aj žalovaný. Žalovaný dostatočne nevysvetlil, z akého dôvodu vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty do zdaňovacieho obdobia 12/2007 a nie napríklad 01/2008, keďže fyzická inventúra sa uskutočnila 12.01.2008 a žalobca podal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 v predĺženom termíne dňa 30.06.2008. Tvrdenie žalovaného, že žalobca dodal výkovky na svoju osobnú spotrebu, alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo na iný účel ako na podnikanie, sa nikdy nepotvrdilo a ide iba o špekulatívne teoretizovanie žalovaného, nevyplýva z vykonaného dokazovania a neodzrkadľuje skutkový stav danej veci.

20. Žalobca namieta, že v napadnutom rozhodnutí absentuje uvedenie všetkých relevantných listinných dôkazov, ktoré by jednoznačne potvrdzovali skutkový stav zistený v daňovom konaní, rozbor dôkazov a ostatných podkladov nevyhnutných pre rozhodnutie vo veci samej, absentuje dostatočné vysvetlenie akými úvahami sa žalovaný riadil pri hodnotení dôkazov, ktoré dôkazy vzal do úvahy, aký skutkový stav na ich základe zistil ako tento skutkový stav posúdil z vecného hľadiska a po právnej stránke, ako i uvedenie všetkých podstatných vyhodnotení vykonaných dôkazov a to vo vzájomných súvislostiach, ktoré by boli oporou výrokovej časti napadnutého rozhodnutia.

21. Žalobca ďalej namietal porušenie ustanovenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku, keďže je toho názoru, že výpočet nadmerného odpočtu a vyčíslenej dane zistenej správcom dane vo vyrubovacom konaní má byť vykonaný výlučne v mene euro a nie v slovenských korunách, pretože duálne je to máťúce. Taktiež v prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol, že obchodné meno žalobcu je MAR SK, a.s., pričom správne má znieť MAR SK, s.r.o. Správca dane používa v prvostupňovom rozhodnutí na označenie žalobcu skratku platiteľ dane, čo nekorešponduje s názvoslovím Daňového poriadku, ktorý používa pojem daňový subjekt.

22. Žalobca nakoniec namietal výmenu správcu v priebehu vyrubovacieho konania. Daňový úrad Žilina vykonával po zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR vyrubovacie konanie v roku 2015, od 01.01.2016 sa daňová jurisdikcia preniesla na Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty. Daňový úrad Žilina mal pokračovať vo vyrubovacom konaní a dokončiť daňového konanie do finálneho štádia vydania rozhodnutia a nemal daňovú vec delimitovať Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty. Rozhodnutie správcu dane je podľa žalobcu nulitným rozhodnutím, vydaním vecne nepríslušným orgánom a došlo tým k porušeniu § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku.

### III. Vyjadrenie žalovaného

23. K žalobe sa žalovaný písomne vyjadril dňa 09.08.2017, navrhol ju zamietnuť a zotrval na argumentoch uvedených v napadnutých rozhodnutiach. Uviedol, že zistený skutkový stav – nadobudnutie výkovkov v roku 2007 a žalobcom zistený záporný rozdiel stavu zásob výkovkov – manko, v sume 14 290 343,33 Sk ku dňu 31.12.2007 nebol sporný a žalobca uvedené zistenia nikdy nespochybnil. Krádež výkovkov v hodnote vyčísleného manka sa nepreukázala. Zástupca žalobcu v rámci ústneho pojednávania nevyužil právo klásť svedkovi otázky. Znalecký posudok č. 220/2016 bol vypracovaný 07.11.2016, boli ním potvrdené výsledky inventúry skladu výkovkov k 31.12.2007, vo výške 14 290 343,33 Sk – ktorú vykonal a vyčíslil sám žalobca. Ak by chýbajúce výkovky skutočne boli použité vo výrobnom procese, žalobca by disponoval dokladmi preukazujúcimi vyskladnenie tovaru. Chýbajúce výkovky obrobené neboli (chýbali špony z obrobenia) a nenachádzali sa ani medzi zrátkami. Správca dane postupoval vo vyrubovacom konaní podľa Daňového poriadku, existovali relevantné dôvody na predĺženie lehoty na rozhodnutie. Napadnuté rozhodnutie vychádza zo zisteného skutkového stavu, pričom v odôvodnení správcu dane sú uvedené všetky skutočnosti ktoré boli podkladom rozhodnutia. Výsluch svedka C. bol vykonaný na návrh žalobcu, ktorého sa zúčastnil, a svedkovi na výzvu žiadne otázky nepoložil. Závery znaleckého posudku č. 2020/2016 neboli žalobcom spochybnené ani na ústnom pojednávaní dňa 08.12.2016. Doklady, na ktoré žalobca poukazuje, preukazovali nadobudnutie

výkvvkov v hodnote vyčísleného manka, žalobca vak nevedel preukázať, že riadne vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov. Sám žalobca zistil a vyčíslil manko na stave zásob výkvvkov k 31.12.2007 vo výške 142.960.343,33 Sk. K výmene správcu dane v priebehu vyrubovacieho konania uviedol, že po dosiahnutí výšky ročného obratu viac ako 40 000 000 Eur sa stal žalobca vybraným daňovým subjektom a od 01.01.2016 patrí do pôsobnosti Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, ktorý sa stal jeho miestne príslušným správcom dane.

24. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného písomne nevyjadril

#### IV. Pojednávanie

25. V zmysle § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 398/2022 Z.z. prešiel výkon súdnictva od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Z uvedeného dôvodu je spis Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/107/2017 vedený na Správnom súde v Bratislave pod sp. zn. BA-5S/107/2017.

26. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný podľa § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z.z. v spojení s § 10 a § 13 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len SSP) rozhodol vo veci na pojednávaní dňa 17.04.2024 rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil v prítomnosti právneho zástupcu žalobcu a v neprítomnosti žalovaného. Žalovaný bol na pojednávanie riadne a včas predvolaný, svoju neúčast' ospravedlnil a súhlasil s pojednávaním v jeho neprítomnosti.

#### V. Relevantná právna úprava

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmvavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

29. 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.

30. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

31. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

32. Podľa § 493e SSP konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

33. Podľa § 246d zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení účinnom do 30.6.2016 (ďalej len OSP) ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí o lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov.

34. Podľa § 71 ods. 1 SSP ak osobitný predpis upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty (ďalej len "správny delikt") určuje lehoty na zánik zodpovednosti, prípadne na výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tohto zákona neplynú. Obdobne to platí o lehotách na zánik práva vo

veciach daní, cla, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, rozpočtu Európskej únie, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest, mestských častí a samosprávnych krajov.

35. Podľa § 15 ods. 1 DP daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

36. Podľa § 15 DP ods. 17 správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

37. Podľa § 15 ods. 18 DP ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

38. Podľa § 15 ods. 19 DP lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

39. Podľa § 25a ods. 1 DP správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

40. Podľa § 25a ods. 2 DP správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

41. Podľa § 25a ods. 3 DP proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

42. Podľa § 25a ods. 4 DP správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

43. Podľa § 25a ods. 5 DP ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

44. Podľa § 3 ods. 3 DP správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

45. Podľa § 24 ods. 2 DP správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

46. Podľa § 24 ods. 3 DP správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

47. Podľa § 24 ods. 4 DP ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede,

znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

48. Podľa § 63 ods. 5 DP 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.

49. Podľa § 45 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) Ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane (ods. 1). Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynie päťročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrotený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane (ods. 2). Pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná, možno daňovému subjektu vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane; v týchto prípadoch sa nepoužijú ustanovenia odsekov 1 a 2 (ods. 3).

50. Podľa § 69 DP ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná (ods. 1). Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrotený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov (ods. 2). Daňového poriadku za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie protokolu z daňovej kontroly (ods. 3).

51. Podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie obchodných vzoriek na reklamu tovarov, bezodplatné dodanie reklamných predmetov, ak ich hodnota nepresiahne 500 Sk za jeden predmet a ak sú označené obchodným menom alebo ochrannou známkou poskytovateľa, a dodanie vzoriek na kontrolné účely podľa osobitného predpisu sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

52. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH 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.

53. Podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 je základom dane cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím, a ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou; pri dodaní tovaru, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, je základom dane zostatková cena majetku zistená podľa osobitného predpisu. Pri dodaní služby podľa § 9 ods. 2 a 3 sú základom dane náklady na službu.

54. Podľa § 6 zákona č. 479/2009 Z.z. o o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 479/2009 Z.z.) Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonáva pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky. Sídlo daňového úradu pre vybrané daňové subjekty je Bratislava (ods. 1). Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty je preddavkovou organizáciou zapojenou na rozpočet finančného riaditeľstva (ods. 2). V pôsobnosti daňového úradu pre vybrané daňové subjekty sú vybrané daňové subjekty. Na účely tohto zákona sa vybraným daňovým subjektom rozumie a) banka a pobočka zahraničnej banky, b) poisťovňa a pobočka zahraničnej poisťovne a zaisťovňa a pobočka zahraničnej zaisťovne, c) daňový subjekt, ktorý dosiahol ročný obrat 40 000 000 eur a viac; zmena príslušnosti tohto daňového subjektu k daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty nastáva k 1. januáru druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom dosiahol ročný obrat 40 000 000 eur a viac; ak ročný obrat tohto daňového subjektu poklesne pod ustanovenú hranicu, dochádza k zmene príslušnosti daňového úradu po dvoch rokoch od roku, v ktorom poklesol jeho obrat pod ustanovenú hranicu; to neplatí, ak počas týchto dvoch rokov daňový subjekt dosiahol obrat 40 000 000 eur a viac (ods. 3). Ročným obratom sa na účely odseku 3 pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave podvojného účtovníctva rozumie súhrn výnosov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie a pri daňovom subjekte účtujúcom v sústave jednoduchého účtovníctva súhrn príjmov zo všetkých ním vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie (ods. 4).

## VI. Posúdenie vecí správnym súdom

55. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP) napadnuté rozhodnutie, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúci jeho vydaniu, vychádzajúc zo stavu, ktorý existoval v čase právoplatnosti rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP), a dospel k záveru, že správna žaloba je nedôvodná.

56. K meritórnej stránke vecí správny súd uvádza, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

57. K námietke žalobcu týkajúcej sa dĺžky daňového konania správny súd uvádza, že aj keď s ohľadom na princíp právnej istoty je žiaduce, aby správne orgány dodržiavali zákonom stanovené lehoty, ich porušenie samo osebe nie je zásahom do práva na spravodlivý proces účastníka. Nedodržanie takýchto lehôt môže mať v závislosti od situácie za následok konštatovanie prieťahov v konaní (sp. zn. I. ÚS 47/96, sp. zn. II. ÚS 62/99, sp. zn. II. ÚS 14/01), avšak ani existencia prieťahov nezakladá nezákonnosť rozhodnutia ako takého (sp. zn. II. ÚS 247/2018-12 zo dňa 10.05.2018). Preto aj keď by orgán verejnej správy v dôsledku omeškania s vydaním rozhodnutia porušil právo účastníka na prerokovanie vecí bez zbytočných prieťahov, nerobí takáto vada v postupe správneho orgánu vydané rozhodnutie z tohto dôvodu nezákonným. Správny súd nemôže rozhodnutie daňového orgánu zrušiť a vrátiť mu

vec na ďalšie konanie len z dôvodu, že bolo vydané po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, pretože tento nedostatok, ktorý už nemožno inak odstrániť, nezbavuje orgán správy daní povinnosti ukončiť vyrubovacie konanie vydaním rozhodnutia. (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 28. 09. 2022, sp. zn. 2Sfk/31/2021).

58. Z administratívneho spisu ako aj odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, že správca dane doplnil dokazovanie podľa návrhov žalobcu, pričom výsluch svedka sa súdu nejaví iba ako „formálny“. Žalobca svoje právo klásť svedkovi otázky v jeho priebehu aj napriek prítomnosti na predmetnom procesnom úkone nevyužil. Nebolo povinnosťou správcu dane odstraňovať rozpory vo výsluchu svedka s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len MVI) spôsobom dožadujúcim sa žalobcom, teda ich konfrontáciou pri výsluchu. Svedok predovšetkým svedčí o tom, čo videl a vnímal svojimi vlastnými zmyslami, pričom ak z iného vykonaného dôkazu vyplýva opak, je povinný sa z takýmto rozporom zaoberať a zohľadniť ho v kontexte už iných vykonaných dôkazov (tak ako to aj správca dane vykonal) v odôvodnení vydaného rozhodnutia.

59. Žalobcova námietka vyčítajúca daňovým orgánom, že nemohol klásť znalcovi otázky je nedôvodná, nakoľko daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu a správca dane preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1, § 24 ods. 3 DP), pričom v danom prípade správca dane podľa súdu presvedčivo odôvodnil jeho nevykonanie tým, že závery znaleckého posudku boli nesporné a potvrdili zistenia žalobcu. Čo sa týka samotného znaleckého dokazovania exaktnej výšky daňovej povinnosti žalobcu resp. verifikácie výšky vyrubeneho rozdielu dane, ktorého sa žalobca dožadoval, je potrebné uviesť, že takto zadané úlohy pre znalca by nepochybne viedli k jeho vyjadreniu k právnym otázkam, ku ktorým sa znalec nemôže vyjadrovať (podával by výklad hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH). Pri posudzovaní právnych otázok súvisiacich s vyhodnotením skutkového stavu a prijatí hmotnoprávných záverov pre účely určenia dane v rámci daného predmetu dane vo vzťahu k zákonom definovaným subjektom, nemôžu daňové orgány ani súd vychádzať z právneho posúdenia, ktoré by im predložil znalec, ktorý by tak konal nad rámec svojej kompetencie. Posúdenie právnej stránky veci patrí do kompetencie súdu a orgánu verejnej správy. Správny bol teda postup žalovaného, ktorý nežiadal od znalca určenie exaktnej výšky daňovej povinnosti žalobcu, prípadne verifikovanie výšky vyrubeneho rozdielu dane.

60. Znalecké dokazovanie vykonal žalovaný podľa návrhu žalobcu, závery znaleckého posudku žalobca v priebehu konania nenamietal a na ústnom pojednávaní s jeho závermi vyslovil súhlas. Keďže žalobca vyslovil so závermi znaleckého posudku súhlas, je jeho námietka týkajúca sa nedostatočnej lehoty na oboznámenie sa a vypracovanie si vlastného znaleckého posudku nedôvodná. V tejto súvislosti, nie je možné opomenúť skutočnosť, že žalobca v odvolacom konaní a ani v správnej žalobe žiadne vecné námietky voči obsahu znaleckého posudku nevzniesol. Nakoľko závery znaleckého posudku neboli a nie sú sporné, ani nejasné a správca dane nevykonával jeho výsluch, nemohlo dôjsť k porušeniu práva žalobcu klásť znalcovi otázky. K výsluchu znalca dochádza len v prípade nejasností alebo rozporov obsiahnutých v znaleckom posudku, čo však nie je prípad v predmetnej právnej veci.

61. Žalobcovi nebola odňatá ani možnosť riadne konať pred daňovými orgánmi. Navyše správny súd zdôrazňuje, že správca dane dňa 08.12.2016 na ústnom pojednávaní zhrnul kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, k čomu žalobca v zmysle zápisnice zaujal stanovisko. Žalobca navrhoval v priebehu konania výsluch svedka a znalecké dokazovanie, ktoré dôkazy správca dane vykonal. Nie je však povinnosťou správcu dane a žalovaného z vykonaných dôkazov vyvodiť závery podľa predstáv žalobcu.

62. Správny súd vzhľadom na popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcou dane, nasledujúcim po oboznámení žalobcu o záveroch protokolu s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vyvstala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly (vrátane obsahu zrušujúceho rozsudku), na ktoré bol sťažovateľ riadne vyzvaný, dospel k záveru, že správca dane žalobcovi poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcou dane vo vzťahu k dôkazom predložených žalobcom. Žalobca tak mal dostatok priestoru na to, aby ovplyvnil rozhodnutie správcu dane, a namietal pokiaľ to považoval za dôvodné aj závery znaleckého posudku a bolo tak zachované jeho právo na objektívne vykonané dokazovanie vedúce k riadnemu zisteniu skutkovému stavu.

63. V daňovom konaní rozhodnutie správcu dane a odvolacieho orgánu tvoria jeden celok, a rovnako je potrebné nazerať aj na odôvodnenie napadnutých rozhodnutí. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia ako odvolací správny orgán pri formulácii odôvodnenia dbal na jeho presvedčivosť a predovšetkým náležite vysvetlil a odôvodnil svoj názor na prejednávajúcu vec, vrátane vysvetlenia, prečo námietky žalobcu (uvedené v odvolaní a v námietkach proti protokolu) považoval za nedôvodné.

64. Správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia dostatočne a riadne odôvodnili, keď dali odpoveď na všetky podstatné námietky žalobcu vznesené vo vyjadrení k protokolu a odvolaní proti prvostupňovému rozdielu. Z napadnutých rozhodnutí predovšetkým jasne vyplýva, prečo správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za obdobie december 2007, keďže manko vyhodnoteného samotným žalobcom bolo zúčtované s dátumom uskutočnenia účtovného prípadu dňa 31.12.2007 pričom za deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia sa považuje deň zistenia a zúčtovania manka (inventúra vykonaná dňa 08.01.2008 a manko zistené ku dňu 31.12.2007). Správca dane a žalovaný jasne skonštatovali, že na základe vykonaného dokazovania dospeli k záveru, že výkovky na sklade, pri ktorých nadobudnutí si žalobca uplatnil odpočítanie dane, a ktoré boli po inventarizácii vykonanej žalobcom označené ako manko (pričom nič nenasvedčuje tomu, že boli zničené, ukradnuté alebo dané k náhrade zamestnancom) boli použité na iný účel ako podnikanie a preto sa použitie tohto tovaru vo všeobecnosti považuje za zdaniteľné plnenie. Žalovaný a správca dane dostatočne odôvodnili, prečo sa s názorom svedka C., že tovar nebol do spoločnosti žalobcu ani dovezený nestotožnili, pričom týmto záverom nie je možné nič vytknúť, predovšetkým z ohľadom na skutočnosť, že tento v podstate svedčil predovšetkým o tom, čo sa dozvedel pri vyšetrovaní a ako jednotlivé dôkazy v rámci prebiehajúceho trestného stíhania vyhodnotil.

65. Nezákonnosť rozhodnutia z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti nezakladajú ani námietky žalobcu týkajúce sa označenia žalobcu v odôvodnení rozhodnutia nesprávnou právnou formou (1x) resp. jeho označením ako platiteľ dane. Identifikácia žalobcu ako daňového subjektu je z napadnutých rozhodnutí aj napriek uvedenému jedno rázovému pochybeniu pri označení právnej formy z jeho odôvodnenia dostatočne jasná, určitá a nezameniteľná a nemôže mať za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Označovanie žalobcu v odôvodnení ako platiteľa dane nespôsobuje jeho nejasnosť, ide o jednoznačné a správne označenie, pričom takéto označenie má oporu aj v samotnom zákone o DPH.

66. Žalobca namietal, že vyčíslenie nadmerného odpočtu a dane zistenej správcom v eurách a slovenských korunách je máťúce, správny súd je však názoru že daný postup nemôže založiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia predovšetkým s poukazom na skutočnosť, že postup správcu dane bol v súlade s § 6 ods. 1 vyhlášky Ministerstva financií SR č. 75/2008 Z.z. ktorou sa ustanovujú pravidlá vykazovania, prepočtu a zaokrúhľovania peňažných súm v súvislosti s prechodom na menu euro na účely účtovníctva, daní a colné účely a rozhodnutie správcu dane vydané po zavedení eura obsahuje vo výrokovej časti rozhodnutia peňažný údaj v eurách. Rozdiel dane v sume 90 126,96 Eur je vo výroku uvedený jasne, určito a zrozumiteľne. Uvedenie nadmerného odpočtu a dane zistenej správcom dane aj v slovenských korunách, nie je máťúce, z výroku napadnutého rozhodnutia správcu dane je jasne identifikovateľná suma vyrubenej rozdielu dane v eurách, čo nemôže mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane. Vzhľadom na skutočnosť, že vyrubený rozdiel dane sa týka zdaňovacieho obdobia pred prijatím eura v Slovenskej republike, spôsob, akým správca dane postupoval, prispel k celkovej prehľadnosti jeho postupu.

67. K námietke zmeny správcu dane v priebehu vyrubovacieho konania správny súd uvádza, že je nepochybné, že žalobca dosiahol v rozhodnom období (rok 2014) ročný obrat viac ako 40 000 000 € a podľa § 6 ods. 3 písm. c) zákona č. 479/2009 Z.z. došlo ex lege k zmene príslušnosti žalobcu k daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty k 1.1.2016. Miestne (a vecne) príslušným daňovým úradom žalobcu tak bol Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty; postup Daňového úradu Žilina, ktorý mu vec odstúpil, bol teda správny a súladný so zákonom. Vo veci žalobcu následne rozhodoval vecne a miestne príslušný správca dane, a to Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty.

68. Základom pre uvedené závery správneho súdu je pojmová definícia vecnej príslušnosti, ktorá pri správe daní vymedzuje rozsah pôsobnosti daňového úradu, colného úradu, obce, t. j. určuje, ktorý zo správcov dane (daňový úrad, colný úrad alebo obec) je príslušný konať, a rozhodnúť v prvom stupni. Vecná príslušnosť správcov dane je v zásade určená hmotnoprávnymi daňovými predpismi. Ak Daňový poriadok, resp. hmotnoprávne daňové predpisy neustanovujú, ktorý správca dane je vecne príslušný, potom platí domnienka, že je vecne príslušný daňový úrad.

69. Na druhej strane, miestna príslušnosť už len vymedzuje rozsah pôsobnosti medzi správcami (v okolnostiach prípadu daňovými úradmi) toho istého druhu, t.j. určuje, ktorý správca dane zo všetkých vecne príslušných správcov dane (§ 6) má v konkrétnej veci konať. Pre určenie miestnej príslušnosti správcu dane (daňového úradu) sú smerodajné ustanovenia § 7 Daňového poriadku a § 6 zákona č. 479/2009 Z.z. Predmetné ustanovenia upravujú kritériá, ktoré determinujú miestnu príslušnosť s ohľadom na daňový subjekt. Pri fyzickej osobe je rozhodujúce miesto jej trvalého pobytu, ktorým sa rozumie miesto stáleho bydliska občana, pričom občan môže mať v tom istom čase iba jeden trvalý pobyt. V prípade právnickej osoby je rozhodujúcim jej sídlo, ktorým rozumieme adresu, odkiaľ sa organizuje a riadi činnosť tejto právnickej osoby. Ak nie je možné určiť miestnu príslušnosť podľa sídla právnickej osoby alebo trvalého pobytu fyzickej osoby, uplatňujú sa alternatívne kritériá, ktorými sú miesto umiestnenia organizačnej zložky daňového subjektu alebo miesto, kde daňový subjekt vykonáva prevažnú časť svojej činnosti.

70. Osobitným druhom miestnej príslušnosti je príslušnosť Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty upravená v § 6 zákona č. 479/2009 Z.z., podľa ktorého Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonáva pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky, do ktorého pôsobnosti patria vybrané daňové subjekty a to aj daňový subjekt, ktorý dosiahol ročný obrat 40 000 000 € a viac; zmena príslušnosti tohto daňového subjektu k daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty nastáva k 1. januáru druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom dosiahol ročný obrat 40 000 000 € a viac. Ročným obratom sa rozumie súhrn výnosov zo všetkých vykonávaných činností za príslušné zdaňovacie obdobie.

71. Keďže žalobca nesporne (a aj na základe údajov zo zverejnenej účtovnej závierky žalobcu za rok 2014) dosiahol v roku 2014 ročný obrat viac ako 40 000 000 €, je preňho od 01.01. 2006 príslušným Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty. Zmena miestnej príslušnosti správcu dane sa viaže na správcu dane aj vo vzťahu k časti daňového konania, ktorým je vyrubovacie konanie. Možno súhlasiť, že v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, avšak treba mať na zreteli skutočnosť, že takáto formulácia predpokladá, že tento správca dane je aj v rozhodujúcom momente miestne príslušným. Argumentum a contrario pri pripustení výkladu, že zmena miestnej príslušnosti správcu dane by v danom prípade nemala vplyv na vyrubovacie konanie, práve vtedy by došlo k situácii, že by vyrubovacie konanie vykonal miestne nepríslušný správca dane. U pôvodného správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu, totiž miestna príslušnosť zanikla, a to práve tým, že žalobca v roku 2014 dosiahol obrat viac ako 40 000 000 €. Od 01.01.2016 došlo k zmene miestnej príslušnosti a k znemožneniu uplatnenia pôvodného kritéria sídla žalobcu, na podklade ktorého bol miestne príslušným pôvodný správca dane (bližšie pozri uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 531/2020 zo dňa 19.11.2020).

72. Správny súd má zároveň za to, že prípadná vada konania spočívajúca v rozhodovaní miestne nepríslušného správcu dane sama o sebe nemôže založiť nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia, na ktoré napadnuté rozhodnutie nadväzuje, nakoľko v takom prípade nejde o nulité rozhodnutie. Daňový poriadok v ustanovení § 64 ods. 2 určuje, ktoré rozhodnutie sa považuje za nulité, pričom skutočnosť, že rozhodnutie vydal orgán (s výnimkou, ak je správcou dane obec) na to miestne nepríslušný, nulitu nezakladá. Nulitým (ničotným) rozhodnutím vo vzťahu k príslušnosti je rozhodnutie, ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný a ak ide o správcu dane, ktorým je obec, tak sa za nulité rozhodnutie považuje rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný, o tieto prípady však vo veci nejde.

73. Aj v preskúmanom prípade totiž platí, že vzhľadom na čas, ktorý už uplynul od skončenia daňovej kontroly, keď táto bola ukončená doručením protokolu spolu s výzvou žalobcovi dňa 06.12.2012, bolo by skutočne neehospodárne, aby vyrubovacie konanie vykonal a rozhodnutie vydal správca dane, ktorý uskutočnil daňovú kontrolu, teda Daňový úrad Žilina. Skutočnosť, že prvostupňové rozhodnutie by vydal miestne nepríslušný správca dane, nie je sama o sebe dôvodom jeho nezákonnosti a teda dôvodom na jeho zrušenie (bližšie pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/83/2020 zo dňa 31.05.2022).

74. V preskúvanom prípade nie je sporné, že lehota na vyrubenie dane začala plynúť za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., t. j. podľa jeho § 45 ods. 1. Povinnosť podať daňové priznanie a zaplatiť daň v preskúvanej veci žalobcovi vznikla za zdaňovacie obdobie december 2007. Protokol z daňovej kontroly spolu s dodatkom bol prerokovaný 06.12.2012, čo sa v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. považuje za deň doručenia protokolu. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. doručenie protokolu podľa odseku 12 sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). To znamená, že prerokovanie protokolu sa zo zákona považuje za jeho doručenie, a to sa zase zo zákona považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého na základe takéhoto úkonu začína znovu plynúť 5-ročná lehota od konca roka, v ktorom došlo k doručeniu protokolu. Protokol bol prerokovaný v roku 2012, to znamená, že nová lehota začala plynúť od konca roka 2012.

75. Dňom 1. januára 2012 bol Daňovým poriadkom zrušený zákon č. 511/1992 Zb. Podľa § 69 Daňového poriadku zhodne s predchádzajúcou úpravou lehota na vyrubenie dane je 5 rokov od konca roka, v ktorom bola povinnosť podať daňové priznanie a podľa odseku 2 tohto ustanovenia, ak bol pred uplynutím lehoty na vyrubenie dane vykonaný úkon, smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynie lehota podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Podľa § 68 ods. 4, písm. a) Daňového poriadku daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane. V preskúvanom prípade rozhodnutie správcu dane nadobudlo právoplatnosť v spojení s napadnutým rozhodnutiami žalovaného dňom ich doručenia žalobcovi a to 24.4.2017. To znamená, že žalobcovi bol rozdiel dane vyrubený pred uplynutím 5-ročnej lehoty na vyrubenie dane, ktorá začala znovu plynúť od konca roka, v ktorom bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 12/2007, t.j. od konca roka 2012, pričom táto lehota neplynula počas súdneho konania, ktoré prebiehalo v preskúvanej veci na základe žaloby žalobcu podanej dňa 03.06.2013 podľa piatej časti OSP, pretože podľa § 246d OSP počas súdneho konania neplynú lehoty na pre zánik práva vo veciach daní.

76. Rozhodnutia (dodatočný platobný výmer č. 9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14.12.2012, a rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013, ktorým bol dodatočný platobný výmer potvrdený) boli zrušené najvyšším súdom. To znamená, že sa na ne pozerá, ako keby neboli vydané, nemajú žiadne právne účinky. Nastal teda právny stav, v ktorom platilo, že daň nebola vyrubená. Zrušením predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane a žalovaného sa daňové konanie vrátilo do štádia pred vydaním prvostupňových rozhodnutí. To znamená, že sa vrátilo do vyrubovacieho konania, ktoré začalo za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. v deň nasledujúci po dni, v ktorom bol prerokovaný protokol so žalobcom, t. j. 06. 12. 2012. Podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku zostali zachované právne účinky Protokolu z daňovej kontroly ukončenej podľa zákona č. 511/1992 Zb. a jeho doručenia žalobcovi. Súdne rozhodnutie o tom, že súd vec vracia na ďalšie konanie žalovanému, len zdôrazňuje tento právny účinok zrušovacieho súdneho rozhodnutia.

77. Konanie o správnej žalobe žalobcu voči rozhodnutiu žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013 bolo vedené na Krajskom súde v Žiline od 03.06.2013 (deň podania žaloby na Krajskom súde v Žiline) do 05.01.2015 (právoplatnosť rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26.11.2014 sp. zn. 6Sžf/1/2014 v odvolacom konaní). Lehota na vyrubenie dane správcovi dane neplynula počas súdneho konania v trvaní 1 roka a 216 dní. Daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 bola žalobcovi vyrubená na základe protokolu z daňovej kontroly, ktorý so žalobcom prerokovaný dňa 06.12.2012. Od 31.12.2012 plynula 5-ročná lehota na vyrubenie dane do 20.03.2013. Od 21.03.2013 do 05.01.2015 lehota počas súdneho konania spočívala. K pokračovaniu plynutia lehoty došlo od 06.01.2015 do 19.12.2016.

78. Na pojednávaní dňa 17.04.2024 žalobca namietal uplynutie zákonnej 10-ročnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane, ktorá mala začať plynúť 01.01.2009 a podľa jeho názoru aj mala uplynúť 31.12.2018.

79. Objektívna 10-ročná lehota podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ktorá začala plynúť od konca roka, v ktorom žalobcovi vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t.j. od 31.12.2008, počas prvého súdneho konania od 06.01.2015 do 19.12.2016 spočívala. Plynutie predmetnej lehoty spočíva opätovne od podania správnej žaloby žalobcom dňa 05.06.2017. V čase vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi napadnutým prvostupňovým rozhodnutím č. 104513282/2016 zo dňa 19.12.2016 10-, ročná prekluzívna lehota neuplynula. Dĺžka súdneho konania nemôže viesť k záveru o nespočítaní lehôt, tak ako to predpokladajú ustanovenia § 71 ods. 1 SSP a § 246d OSP.

80. Vyrubenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie december 2007 rozhodnutím č. 104513282/2016 zo dňa 19.12. 2016 bolo správcom dane vykonané v lehotách podľa § 69 ods. 1, ods. 2 prvá veta Daňového poriadku a teda aj v objektívnej 10-ročnej lehote podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, preto je námietka žalobcu právne irelevantná.

81. Sumarizujúc správny súd uvádza, že nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Napadnuté rozhodnutia obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

82. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvody, na základe ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať ich náhradu.

83. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave 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). Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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.

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 má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).