

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sžfk/103/2020
Identifikačné číslo spisu: 7018201048
Dátum vydania rozhodnutia: 29. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018201048.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): NETTIX, s.r.o., so sídlom Skladná 6, 040 01 Košice, IČO: 36 851 701, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101741680/2018 zo dňa 06. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/92/2018 zo dňa 11. júna 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2012, marec 2012, júl 2012, august 2012, september 2012, október 2012, november 2012 a december 2012. Daňová kontrola bola začatá dňa 18. novembra 2014 a ukončená dňa 22. februára 2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 zo dňa 13. februára 2017 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100882144/2018 zo dňa 23. apríla 2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 21.235,00 eur za zdaňovacie obdobie marec 2012.

3. V zdaňovacom období marec 2012 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dvoch dodávateľov - VEKOMIN s.r.o. (č. faktúry 29/12, 30/12, 31/12, 32/12) a Extra business s.r.o. (č. faktúry 36/12). Správca dane z protokolu z daňovej kontroly č. 9801404/5/5230936/2013 zo dňa 22. novembra 2013 vykonanej u spoločnosti VEKOMIN s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrťrok 2012 (úradný záznam č. 100285280/2017 zo dňa 14.02.2017) zistil, že daňovou kontrolou nebolo potvrdené, že táto reálne dodala cukor, ako to deklarovala. Spoločnosť VEKOMIN s.r.o. nepodala opravný prostriedok, a rozhodnutie z daňovej kontroly nadobudlo právoplatnosť. Správca dane tejto daňovej kontrole konštatoval, že obchodná činnosť, ktorú spoločnosť VEKOMIN s.r.o., prezentovala predloženými faktúrami, nebola reálnou ekonomickou činnosťou, 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. Umelo zvyšovali ceny a množstvá tovaru od zmiznutého obchodníka, čiže od spoločností, ktoré s daňovým úradom nespupracujú, nekomunikujú, menia svoje sídla, konateľov, nie je možné od nich získať účtovníctvo a doklady. Tovar - reálny alebo fiktívny 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.

4. Pri preverovaní dodávok kryštálového cukru od spoločnosti VEKOMIN s.r.o. pre daňový subjekt NETTIX, s.r.o. zistil, že spoločnosť VEKOMIN s.r.o. sa od 25. októbra 2014 zlúčila so spoločnosťou Materáčik s.r.o., ktorá sa dňa 16. decembra 2014 zlúčila so spoločnosťou JUPAS s.r.o. a tá sa dňa 16. januára 2015 zlúčila so spoločnosťou Ferrara s.r.o. Spoločnosť Ferrara s.r.o. je v konkurze.

5. Zo zistení správcu dane uvedených v protokole z daňovej kontroly spoločnosti Extra Business s.r.o. za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2012 a 4. štvrťrok 2012 (Úradný záznam č. 100285590/2017 zo dňa 14. februára 2017) vyplynulo, že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru dodávateľom Extra business s. r. o. pre odberateľa NETTIX, s.r.o., čiže spoločnosti Extra business s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovení § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH. Na základe toho nevzniklo spoločnosti NETTIX, s.r.o. právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 zákona o DPH, nakoľko nespĺnil jednu zo základných podmienok, a to, že platiteľ má právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

6. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101741680/2018 zo dňa 06. septembra 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Odvolaciu námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti v postupe správcu dane, ktorý prerušil daňovú kontrolu 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 (ďalej aj „Nariadenie“), podľa ktorého lehota na poskytnutie informácií uplynie najskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti, považoval za nedôvodnú. Uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 3 Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane, s tým, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Správca dane formou žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) preveroval skutočnosti týkajúce sa intrakomunitárneho dodania tovaru a daňovú kontrolu prerušil odo dňa 28. apríla 2015 do dňa získania skutočností resp. informácií, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane. Z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, ich konateľov, nebolo možné v priebehu troch 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. Konečná odpoveď na žiadosti o MVI bola správcovi dane zaslaná dňa 22. augusta 2016. Správca dane Oznamením č. 103838548/2016 zo dňa 06. septembra 2016 v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil žalobcovi, že dňa 23. augusta 2016 pominuli

dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. V tejto súvislosti žalovaný skonštatoval, že bez informácií získaných z odpovedí na MVI by neboli skutočnosti týkajúce sa dodania tovarov zistené dostatočne a správca dane by nemal dostatočné podklady a informácie na vydania rozhodnutia. Podľa žalovaného prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade s § 24 Daňového poriadku, bolo účelné, pričom podmienky pre prerušenie daňovej kontroly boli splnené. V tomto smere žalovaný poukázal aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) č. k. IV. ÚS 116/2013-11 a námietky žalobcu týkajúce sa dodržania lehôt v rámci MVI vyhodnotil ako neopodstatnené.

7. Odvoláciu námietku žalobcu týkajúcu sa porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku považoval žalovaný za neopodstatnenú. Zdôrazňujúc, že predkladanie dôkazov je upravené ako právo a zároveň povinnosť daňového subjektu prioritne v daňovej kontrole, žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia skonštatoval, že k porušeniu práv žalobcu v postupe správcu dane nedošlo, pretože žalobca bol správcom dane oboznámený o pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných zdaniteľných obchodov, ako aj so zisteniami správcu dane z daňovej kontroly a mal možnosť vyjadriť sa, čo aj využil.

8. Ako neopodstatnenú vyhodnotil žalovaný i námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania vyrubovacieho konania. V tejto súvislosti uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2017, o priebehu a výsledkoch dokazovania spísal s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19 Daňového poriadku a vydal rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice.

9. Námietku žalobcu, že správca dane sa v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku nevysporiadal s námietkami žalobcu, žalovaný vyhodnotil ako neopodstatnenú, s tým, že v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane uviedol, že v poslednej zápisnici vo vyrubovacom konaní 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 žalobca vo vyrubovacom konaní nepredložil správcovi dane žiadne podstatné dôkazy, navrhol šetrenia, ktoré nemali vplyv na záver správcu dane, pričom doposiaľ zistené dôkazy považoval za dostatočné na vydanie rozhodnutia.

10. Ako neopodstatnené vyhodnotil žalovaný i námietky žalobcu vzťahujúce sa k výpovedi svedka E. Š. - konateľa VEKOMIN v čase deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktorý vypovedal nielen pred správcom dane, ale i pred orgánmi Policajného zboru SR. K námietke žalobcu, že svedeckú výpoveď z trestného konania nemožno považovať za výpoveď svedka pre účely daňového konania, žalovaný poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku a skonštatoval, že správca dane použil tieto dôkazy v súlade s Daňovým poriadkom.

11. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný poukázal na tú skutočnosť, že správca dane nevyvodil záver vo veci neoprávneného odpočtu dane z dôvodu, že výpoveď E. Š. nebola vierohodná, ale rozhodujúcou bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na uplatnenie nároku na odpočet dane, pretože nepreukázal, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne.

II.

Konanie pred krajským súdom

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia), vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

13. Správnou žalobou zo dňa 15. novembra 2018 žalobca poukazuje 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). 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.

14. Žalobca odkázal na I. ÚS 241/2007 z 18. septembra 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. decembra 2008 a závažnosť procesného pochybenia správcu dane pri vyrubovaní daní v rozhodnutí NS SR sp. zn. 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 č. PL ÚS 36/1995. 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. novembra 2010 a rozsudkov správnych súdov v Trnave a Bratislave.

15. Žalobca namietal, že daňová kontrola, ktorá začala 18. novembra 2014, mala byť v súlade s § 46 ods. 9 písm. a) a ods. 10 Daňového poriadku ukončená 18. novembra 2015, ukončená avšak bola 24. februára 2017. 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 spisovej značky 9Aps 5/2010 zo dňa 16. novembra 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.“ 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. Odvolával sa na rozsudky, 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, ako to uviedol ÚS SR v náleze II. 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 s 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.

16. Žalovaný vo vyjadrení z 11. apríla 2019 k správnej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Tvrdil, že žalobca žiadne konkrétne námietky, ktoré by sa týkali skutočností zistených správcou dane vo veci preverovania opodstatnenosti uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty, žalobca v správnej žalobe nenamietal. Poukazoval len na porušovanie svojich práv procesným postupom správcu dane, nedodržaním zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, prerušenie dĺžky trvania daňovej kontroly a vplyvu neskorej medzinárodnej výmeny informácií na dĺžku daňovej kontroly, ktorá podľa žalobcu bola prekročená a nerešpektovala úpravu § 46 ods. 10 Daňového poriadku a článku 10 Nariadenia Rady č. 904/2010. Žalovaný mal za to, že rozsah odvolacích dôvodov bol prejednaný v odvolacom konaní a námietky žalobcu boli predmetom posúdenia žalovaného, ktorý ich dôvodnosť neuznal (koncentračná a dispozičná zásada).

17. Krajský súd rozsudkom č. k. 8S/92/2018-48 zo dňa 11. júna 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

18. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd konštatoval, že vychádzajúc z právnej úpravy, ak došlo k prerušeniu konania správcom dane v dôsledku vykonávania medzinárodnej výmeny informácií, lehoty upravujúce dĺžku daňovej kontroly neplynú. Žalobca namietal nedôvodne, že považuje za konečnú lehotu 3 mesiacov podľa článku 10 Nariadenia upravenú na poskytnutie informácií v rámci MVI, ktorej prekročenie môže zasiahnuť legálne dĺžku daňovej kontroly, pretože podľa jeho názoru vykonávanie MVI dlhšie ako 3 mesiace sa môže započítať pre obdobie, v ktorom možno daňovú kontrolu predĺžiť nad rámec upravených v § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

19. Správny súd mal za to, že účelom daňového konania je v prvom rade správne určenie dane. Pokiaľ po uplatnení dane z pridanej hodnoty platiteľom tejto dane dôjde k vykonaniu daňovej kontroly lege artis, ide o skúmanie opodstatnenosti uplatneného nároku. V zmysle Daňového poriadku i zákona o dani z pridanej hodnoty sú upravené práva a povinnosti daňového subjektu a správcu dane pri vykonávaní tejto kontrolnej činnosti. Správca dane má povinnosť postupovať v súčinnosti s daňovým subjektom a má povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutkový stav, vrátane skutkových záverov, pričom nie len zákon, ale i judikatúra najvyšších súdnych autorít v oblasti správneho súdnictva precizuje a uprednostňuje materiálne chápanie práv a povinností daňových subjektov. Ich interpretácia však nemôže narúšať základné zásady konania, v zmysle ktorých sa riadia aj iné ako vnútroštátne pravidlá úprav vo veciach finančných a najmä úprav, ktoré postihujú nekalé konania vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Pokiaľ správca dane spochybnil tvrdenia a doklady daňového subjektu, predovšetkým faktúry, ale aj iné, ktorých reálnosť nevyplýva z logického hodnotenia predložených a vykonaných dôkazov, je úlohou daňového subjektu opätovne prostredníctvom iných dokladov, subjektov, konateľov, svedkov a prvotných a druhotných účtovných dokladov preukazovať reálnosť dodávok a služieb. V posudzovanej veci správny súd konštatoval, že žalobca v rozsahu žalobných bodov, ktoré uviedol, nenamietal skutočnosti, ktoré by viedli k preukazovaniu reálneho uskutočnenia zdanieľného plnenia, ktoré je predmetom uplatnenia dane z pridanej hodnoty za príslušné obdobie žalobcom ako daňovým subjektom.

20. Vo vzťahu k judikatúre uvádzanej žalobcom, na základe ktorej odvodil svoj právny názor, že dĺžka daňovej kontroly v posudzovanej veci bola neprimeraná a v rozpore s priamo uplatniteľným Nariadením Rady EÚ č. 904/2010 vyjadril správny súd názor, že ani prerušená daňová kontrola v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy nezbavuje správcu dane povinnosti realizovať výkon daňovej kontroly a správny súd uvádza, že prerušená daňová kontrola a i ustanovenie § 61 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola pokračuje, ak sa pominú dôvody, pre ktoré bola prerušená, nie je ohraničená maximálne dĺžkou lehôt stanovených v Nariadení pre poskytnutie požadovaných informácií. Odhliadnuc od skutočnosti, že vnútroštátny finančný orgán vykonávajúci daňovú kontrolu nevie ovplyvniť spoluprácu zahraničného finančného orgánu vykonávajúceho dožiadanie a realizujúceho vybavenie medzinárodnej výmeny informácie, konštatoval, že na úkor dodržania tejto lehoty nemôže byť ukončená daňová kontrola s iným dopadom, resp. ukončenie daňovej kontroly bez riadneho zistenia skutkového stavu v pozitívnom, či negatívnom závere.

21. Pokiaľ ide o námietku žalobcu ohľadom porušenia procesných predpisov a to Daňového poriadku v ustanovení § 63 ods. 5 tým, že mu správca dane nedal možnosť, aby sa vyjadril a žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia na odvoláciu námietku o možnosti vyjadriť sa k záverom vykonanej daňovej kontroly žalobcu nereagoval. K otázke vyjadrenia sa k záverom a k protokolu správny súd pripomenul, že správca dane po ukončení kontroly doručil protokol z tejto kontroly zo dňa 13. februára 2017 s výzvou, aby sa žalobca ako daňový subjekt k tomu vyjadril, túto výzvu doručoval 20. februára 2017 žalobcovi, ktorý 15. marca 2017 správcovi doručil svoje stanovisko k protokolu. Po začatí vyrubovacieho konania správca dane poslednú zápisnicu spísal so žalobcom na ústnom pojednávaní 20. apríla 2018. Vtedy bol prerokovaný protokol s pripomienkami žalobcu. Pripomienky

žalobcu sa už v protokole týkali predovšetkým dĺžky daňovej kontroly, ktorú žalobca považuje za nezákonnú pre dĺžku jej trvania a nerešpektovanie trojmesačnej lehoty v zmysle Nariadenia č. 904/2010, článok 10 Nariadenia Rady EÚ, podľa ktorého sa dožiadanie členského štátu má vybaviť najneskôr do 3 mesiacov. Žalobca z toho vyvodzoval záver, že ide o lehotu, o ktorú možno predĺžiť daňovú kontrolu. Skutočnosť, že vyrubovacie konanie trvalo 14 mesiacov, pokladal za dostatočný fakt o prezentácii porušenia svojich práv, ktoré charakterizoval ako práva zaručené ústavou i Dohovorom v zmysle Protokolu 1 a v dôsledku i porušenia procesných práv, ktoré favorizoval, keď mal za to, že daňová kontrola nie je zákonnou a nemá predpoklady upravovať výšku daňovej povinnosti uplatnenej žalobcom.

22. Správny súd sa nestotožnil so žiadaným so žalobných bodov upravených v žalobe, ktorá ich nesubsumuje pod konkrétne ustanovenia správneho súdneho poriadku a sústreďuje sa predovšetkým na judikatúru. Napríklad v Náleze I. ÚS 241/07 reprodukuje takzvanú zásadu zákonnosti, ktorá je samozrejme primárnou, chrániacou práva a právne povinnosti subjektov v daňovom konaní pri zachovávaní ich oprávnených záujmov. Podľa správneho súdu, ak daňová kontrola neobmedzuje podnikanie a disponibilné prostriedky, ktoré sú na základe rozhodnutia správcu dane vyčíslené v negatívnom alebo pozitívnom dopade pre daňový subjekt, nemôžu byť obmedzením jeho práv. Právna regulácia daní je základom správneho výberu daní a korektného a zákonného správania všetkých daňových subjektov. Tento nález nemožno v danej veci aplikovať, bez ďalšieho skúmania žalobných námietok a k takémuto záveru správny súd nedospel. Citované rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 4Sžfk/62/2018 z 2. júla 2019, ako aj rozhodnutie 4Sžfk/75/2018 zo dňa 10. septembra 2018 konštatujú, že dĺžka 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 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci. Konštatoval, že judikatúra Najvyššieho súdu SR i s poukazom na uvedené rozhodnutia rozoberala otázku dĺžky daňovej kontroly aj zákonnosti po prerušení v súvislosti s medzinárodnou výmenou informácií duálne a lehota dĺžky daňovej kontroly podľa § 46 ods. 7 Daňového poriadku bola interpretovaná aj inak.

23. K námietke, že vyrubovacie konanie trvalo 14 mesiacov, žalovaný dôvodne uviedol, že toto trvanie vyrubovacieho konania, ktoré bolo zavŕšené vydaním rozhodnutia, ktoré je treba posudzovať podľa § 68 ods. 1 v znení Daňového poriadku do 31. decembra 2017, ktoré v tomto ustanovení upravovalo vyrubovacie konanie a jeho začiatok deň po dni doručenia protokolu s výzvou na vyjadrenie a ukončenie doručením rozhodnutia daňovému subjektu bez konkrétneho časového obmedzenia. Súčasne konštatoval, že bezprostredne po prejednaní výsledkov dokazovania so žalobcom v zápisnici 20. apríla 2018, 23. apríla 2018 vydal odvolaním napadnuté rozhodnutie. Preto aj správny súd pokladal námietku s poukazom na § 63 ods. 5 Daňového poriadku za nedôvodnú.

24. Správny súd uviedol, že v súlade s článkom 59 ods. 2 Ústavy dane možno len na základe zákona a v jeho medziach je interpretačné pravidlo a nemožno ho premeniť bez ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty a Daňového poriadku. V zmysle zásady iura novit curia postavenie správneho súdu hodnotil Ústavný súd SR vo viacerých rozhodnutiach konštatovaním, že nenahrádza konanie správneho súdu pri uplatňovaní základných práv namietaných v konaní pred ústavným súdom. Hlavnou úlohou správneho súdnictva ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov konania (aj v konaní o správe daní, alebo podľa zákona o správe daní). Správny súd nenašiel logický záver žalobcu o tom, že ak medzinárodná výmena informácií je neúspešná je konanie správcu dane o takejto prerušenej kontrole nezákonné. Z logiky veci vyplýva, že ak nemožno vo vnútroštátnom meradle zistiť potrebné skutočnosti u žalobcu a aktéri jeho vzťahov existujú v zahraničí až tam možno zistiť, ako sa správajú tieto zahraničné subjekty. Pretože daňová kontrola je proces, ktorý smeruje k obstaraniu dôkazného materiálu pre správne rozhodovanie o povinnosti daňového subjektu, je zásahom do jeho sféry, ale nie v takom meradle, že by bolo likvidačné.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „kasačný súd“) napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania nároku na náhradu trov konania.

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu uviedol nasledovné sťažnostné body:

- Nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Sťažovateľ tvrdí v rozpore s rozhodnutím krajského súdu, že zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly pri jej prerušení z dôvodu podania žiadosti o MVI je možné predĺžiť výlučne o lehotu, ktorá je upravená v osobitnom predpise, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010. V danom prípade sa daňová kontrola začala dňa 18. novembra 2014 a v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku mala byť ukončená dňa 18. novembra 2015. Keďže daňová kontrola bola rozhodnutím správcu dane prerušená z dôvodu podania žiadosti o MVI, pričom podmienkou zákonnosti prerušenia z tohto dôvodu je, aby bol dodržaný postup podľa osobitného predpisu a tento predpis stanovuje lehotu 3 mesiace ako maximálnu, potom daňová kontrola mala byť najneskôr ukončená dňa 18. februára 2016. Žalobca poukazuje na § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS/116/2013.

- Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti dôvodil nesplnením si zákonnej povinnosti správcu dane stanovenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti údajov 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. V zápisnici zo dňa 16. februára 2017 správca dane neoboznamoval žalobcu so svojimi pochybnosťami, ale so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 z 03. septembra 2019.

- Sťažovateľ dôvodil aj tým, že napriek tomu, že uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní z 20. apríla 2018 námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane sa s ňou nevysporiadal, čím došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ považoval odôvodnenie krajského súdu za zmätočné a nepreskúmateľné. Týmto došlo aj k naplneniu dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

- Namietal aj dĺžku vyrubovacieho konania, ktorá bola 14 mesiacov, pričom poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 14/01.

27. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právny názor kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP). Vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

29. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi v sume 21.235,00 eur na dani z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

30. 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.“

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

32. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku: „Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“

33. 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.“

34. Podľa čl. 10 Nariadenia: „Žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však dožiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje na jeden mesiac.“

35. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

36. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/30/2021 zo dňa 24. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie november 2012), 2Sfk/31/2021 zo dňa 28. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012) a 4Sfk/35/2021 zo dňa 21. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie október 2012). V predmetných konaniach, ktoré sa týkali tej istej daňovej kontroly len iných zdaňovacích období za rovnakého skutkového základu vychádzajúce z rovnakých zistení správcu dane, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/30/2021 zo dňa 24.08.2022, vydané v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia november 2012). S týmto rozhodnutím sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávajúcu vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách vykonáva iné úpravy a doplnenia textu. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

37. „Pokiaľ ide o vyhodnotenie prerušenia daňovej kontroly, z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že žalovaný v tomto smere odstraňoval pochybenie správcu dane (spočívajúce v absencii jeho argumentácie v tomto smere) keď v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že daňová kontrola bola

prerušená za účelom žiadostí MVI vo vzťahu maďarským spoločnostiam GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft., pričom požadované informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, z ktorého dôvodu správca dane opakovane urgoval maďarskú daňovú správu, na čo sa mu podarilo získať informácie, významné pre vyvodenie záverov pre správcu dane. V tejto súvislosti je tiež potrebné uviesť, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného tvoria jeden celok, preto pokiaľ žalovaný, reagujúc na odvolacie námietky, odstraňoval nedostatky prvostupňového rozhodnutia, tomuto postupu niet čo vytknúť.

38. Správny súd možno vytknúť, že v napadnutom rozsudku v podstate uviedol, že správca dane odôvodnil prerušenie daňovej kontroly, keď tento nedostatok odstraňoval až žalovaný v preskúvanom rozhodnutí (a teda zodpovedajúce odôvodnenie je obsahom až preskúvaného rozhodnutia žalovaného). Rovnako pochybil, keď zhodnotil, že „tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane.“ Z obsahu administratívneho spisu (protokol č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017) skutočne vyplynulo, že výsledky MVI mali dosah na určenie dane, nie však za zdaňovacie obdobie november 2012 [marec 2012 - pozn. kasačného súdu] (správca dane pre toto zdaňovacie obdobie preveroval dodanie tovaru od dodávateľov VEKOMIN s.r.o. a Auto Venator s.r.o. [za marec 2012 správca dane preveroval dodanie tovaru od dodávateľov VEKOMIN s.r.o., Extra business s.r.o. - pozn. kasačného súdu]), ktoré bolo predmetom prvostupňového rozhodnutia. Preto je na mieste otázka, akým spôsobom mal správca dane zdôvodniť aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Za daných okolností preto kasačný súd hodnotil ako dostatočné v preskúvanom rozhodnutí obsiahnuté objasnenie dôvodov vedúcich k prerušeniu daňovej kontroly, trvania tohto prerušenia a argumentáciu, z ktorej vyplynulo, že zahraničnému správcovi dane boli opakovane zasielané urgencie, ako aj následne vyhodnotenie získaných informácií ako nevyhnutných a rozhodujúcich pre správne určenie dane.

39. Záverom kasačný súd dodáva, že správny súd v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalobcu nie je oprávnený skúmať účelnosť a hospodárnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly v dôsledku žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií ani účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly a potrebnosti žiadostí o MVI, hoci vyplývajú z administratívneho spisu.

40. Sťažovateľ vo svojich podaniach argumentuje v tom smere, že ním tvrdené nedodržanie lehoty samo osebe spôsobuje nutnosť zastavenia vyrubovacieho konania, pretože inak by už akékoľvek vydané rozhodnutie bolo zaťažené neodstrániteľnou vadou nezákonnosti (s poukazom na princíp legality). S touto argumentáciou sa kasačný súd nestotožňuje. Pritom lehoty, na ktoré sťažovateľ poukazuje (§ 65 ods. 1 a 2 Daňového poriadku), sú procesného charakteru a aj v prípade ich nedodržania nie je možné vyvodiť, že by zaniklo právo vyrubiť daň, alebo, že by malo byť ďalšie konanie zastavené, ako uvádza daňový subjekt (m. m. rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/7/2015 zo dňa 04.11.2015).

41. 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 prierahov v konaní (sp. zn. I. ÚS 47/96, sp. zn. II. ÚS 62/99, sp. zn. II. ÚS 14/01), avšak ani existencia prierahov nezakladá nezákonnosť rozhodnutia ako takého (sp. zn. II. ÚS 247/2018-12 zo dňa 10.05.2018).

42. Preto aj keď by orgán verejnej správy v dôsledku omeškania s vydaním rozhodnutia porušil právo účastníka na prerokovanie veci bez zbytočných prierahov, 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.

43. Následne sa kasačný súd zaoberal sťažnostným bodom, v ktorom sťažovateľ vytýkal správcovi dane porušenie ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku (a v tejto súvislosti aj správneho súdu nesprávne právne posúdenie identického žalobného bodu), keď tento sťažovateľovi neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a nevyzval ho, aby sa k nim vyjadril, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V tejto súvislosti sťažovateľ správneho súdu vytkol, že pri ukladaní daní nie je možné rozlišovať mieru závažnosti procesného pochybenia správcu dane.

44. Kasačný súd nespochybňuje tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Sťažovateľ však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver, že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“ (nález sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015).

45. Vyššie uvedené potvrdzuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v uznesení č. k. III. ÚS 215/2021-13 zo dňa 09.03.2021, v ktorom práve vo vzťahu k namietanému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že „zásadu zákonnosti ... nemožno vykladať tak, že každé porušenie zákona pri rozhodovaní o výške daňovej povinnosti bez ohľadu na jeho závažnosť zakladá dôvod na zrušenie vydaného rozhodnutia. Aj prieskum rozhodnutí vydaných v správnom súdnictve je založený na tom, že k zrušeniu rozhodnutia môže viesť len podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [porovnaj § 191 ods. 1 písm. g) SSP]. Nesprávna je teda už východisková téza ..., podľa ktorej každé porušenie ustanovení daňového poriadku zakladá nezákonnosť výsledného rozhodnutia. Naopak, to, či tá-ktorá vada mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, je predmetom súdneho prieskumu, a len v prípade, že je tento vplyv preukázaný, ide o dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia.“ (k tomu viď bližšie body 8 až 12 vyššie citovaného uznesenia).

46. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane vydal dňa 13.02.2017 protokol č. 157302/2017 z daňovej kontroly. Následne správca dane uskutočnil dňa 16.02.2017 za prítomnosti sťažovateľa ústne pojednávanie, na ktorom boli zo strany správcu dane uvedené preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov s celkovým zhrnutím výsledku kontroly spolu so stanoviskom sťažovateľa k uvedeným zisteniam. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľovi doručený dňa 22.02.2017 spolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Následne sťažovateľ zaujal stanovisko k doručenému protokolu vo svojom vyjadrení zo dňa 15.03.2017, v ktorom namietal aj porušenie ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Výzvou zo dňa 28.03.2017 podľa § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku správca dane vyzval sťažovateľa na predloženie evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené s uvedeným presných mien a adries osôb, ktorých žiadal predvolať ako svedkov.

47. Vzhľadom na žiadosť sťažovateľa vo vyjadrení zo dňa 15.03.2017 správca dane predvolal v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu vypočutia navrhnutých svedkov, a to

- H. D. - skladníčku, nezúčastnila sa;
- H. S. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017;
- H. F. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.06.2017.

48. Správca dane, za účelom výsluchu E. Š., požiadal o jeho predvedenie v termíne 07.08.2017 a 19.09.2017, avšak bezúspešne. Správca dane tiež zabezpečil prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Bratislava vypočutie R. Y. (Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 03.08.2017). Následne správca dane uskutočnil dňa 20.04.2018 ústne pojednávanie so sťažovateľom za účelom prerokovania pripomienok k protokolu z daňovej kontroly, na ktorom zrekapituloval jednotlivé úkony, ktoré boli vykonané vo vyrubovacom konaní.

49. Sťažovateľovi nebola odňatá možnosť riadne konať pred daňovými orgánmi. Navyše kasačný súd zdôrazňuje, že správca dane dňa 16.02.2017 na ústnom pojednávaní zhrnul kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, k čomu sťažovateľ v zmysle zápisnice zaujal stanovisko. Sťažovateľ mohol v priebehu vyrubovacieho konania navrhnuť dôkazy. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, tak aj učinil, na čo správca dane reagoval výsluchom svedkov (resp. ich predvolaním/opakovanou žiadosťou o predvedenie). Sťažovateľ okrem namietania procesných pochybení v kasačnom konaní neuviedol žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré mali byť predmetom dokazovania.

50. Kasačný súd vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcou dane, nasledujúcim po oboznámení sťažovateľa o záveroch protokolu vydaného dňa 13.02.2017, a s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vystala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, na ktoré bol sťažovateľ riadne vyzvaný, dospel k záveru, že správca dane sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcou dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní. Mal tak dostatok priestoru na to, aby ovplyvnil rozhodnutie správcu dane a bolo tak zachované jeho právo na objektívne vykonané dokazovanie vedúce k riadnemu zisteniu skutkovému stavu.

51. Sťažnostný bod, v ktorom sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia vo vzťahu k namietanému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku, kasačný súd považoval za neopodstatnený s poukazom na už v bode 19 citované závery („prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného tvoria jeden celok“) a skutočnosť, že žalovaný sa s vyššie uvedenou výčitkou sťažovateľa vysporiadal v dostatočnom rozsahu a so záverom, s ktorým sa stotožnil aj kasačný súd.“

52. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané prekročenie dĺžky daňovej kontroly kasačný súd považuje za potrebné pre úplnosť poukázať aj na to, že Najvyšší súd SR v konaní účastníka HYDINA SK, s.r.o. vedeného pod sp. zn. 5Sžfk/34/2018 predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly?

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

53. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30.09.2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

54. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že správny súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP, kasačná sťažnosť sťažovateľa teda nie je dôvodná, a preto kasačný súd kasačnú sťažnosť v súlade s § 461 SSP zamietol.

55. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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