

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/106/2020
Identifikačné číslo spisu: 7017200781
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7017200781.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa: MVR s.r.o., so sídlom Sekčovská 54, Prešov, IČO: 36 606 219, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/44/2017 zo dňa 14. júla 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 konania právo na náhradu trov konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie na finančnom orgáne

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 100301853/2017 zo dňa 15.02.2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), podľa § 68 ods. 5 a 6 zák. č. 563/2009 Z .z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 279.212,60 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013.
2. Správca dane vychádzal z výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2013, ktorá bola ukončená dňa 24.11.2016 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 104335175/2016 zo dňa 21.11.2016, ku ktorému sa sťažovateľ vyjadril. Ústneho pojednávania vo veci prerokovania pripomienok k protokolu sa nezúčastnil a v telefonickom rozhovore navrhol toto konanie ukončiť spísaním úradného záznamu.
3. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie napadnutého rozhodnutia boli zistenia správcu dane, že sťažovateľ v zdaňovacom období február 2013 nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane

podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) v celkovej výške 279.212,60 eura z faktúr od dodávateľov:

- PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK, s.r.o.. Moldavská cesta 21, 040 01 Košice, IČ DPHSK2022595894 (ďalej len „PRVÁ DISTRIBUČNÁ SK. s.r.o.“), z faktúr č. 201302041 (int. č. DF 130015), 201302051 (int. č. DF 130016), 201302123 (int. č. DF 130024), 201302121 (int. č. DF 130025), 201302122 (int. č. DF 130026), 201302131 (int. č. DF 130028), 201302141 (int. č. DF 1 30029), 201302142 (int. č. DF 1 30030), 201302151 (int. č. DF 130032), 201302182 (int. č. DF 130034), 201302183 (int. č. DF 130035), 201302191 (int. č. DF 130038), 201302192 (int. č. DF 130039), 201302193 (int. č. DF 130040), 201302271 (int. č. DF 130049), 201302282 (int. č. DF 130050) v celkovej sume 113.437,90 eura za dodanie repkového oleja a

- VENERG s.r.o., na základe faktúr č. 130201 (int. č. DF 130021), 130202 (int. č. DF 130022), 130203 (int. č. DF 130033), 130204 (int. č. DF 130068) v celkovej sume 165.774,70 eura za dodanie repky olejnej.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 101411368/2017 zo dňa 22.06.2017 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

5. Vo vzťahu k nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly uviedol, že v zmysle § 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 (napr. zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, Nariadenie rady (EÚ) č. 904/2010). Daňová kontrola začala dňom 21.05.2013. Ďalej správca dane prostredníctvom žalovaného požiadal o MVI dvoma žiadosťami zo dňa 11.12.2013 a dvoma zo dňa 10.02.2014. Správca dane následne podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 26.02.2014 do 26.09.2016, kedy pominuli dôvody na jej prerušenie. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24.11.2016 dorúčením Protokolu.

6. Žalovaný považoval prerušenie daňovej kontroly za účelné a podmienky pre prerušenie daňovej kontroly boli splnené. Výrok rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly v súlade s ust. § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku obsahuje ustanovenie predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo (§ 61 ods. 1 Daňového poriadku) a z výroku, ako aj odôvodnenia rozhodnutia je podľa jeho názoru zrejmé, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo, že správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií.

7. Ďalej konštatoval, že Daňový poriadok nestanovuje deň, kedy je správca dane povinný prerušiť daňovú kontrolu a rovnako nestanovuje lehotu, v ktorej musí prerušiť daňovú kontrolu. Podľa ustanovenia § 61 ods. 3 Daňového poriadku je rozhodujúci dátum, ktorý je uvedený v rozhodnutí o prerušení.

8. Vo vzťahu k námietke o nevysporiadaní sa s návrhmi a námietkami sťažovateľa žalovaný uviedol, že sťažovateľ sa na ústnom pojednávaní vo veci prerokovania jeho pripomienok sa nezúčastnil. V telefonickom rozhovore uviedol, že na ústnom pojednávaní v predmetnej veci sa nezúčastní, nežiada dohodnúť nový termín a navrhol toto konanie ukončiť úradným záznamom. Správca dane k pripomienkam sťažovateľa spísal Úradný záznam č. 100225701/2017 zo dňa 07.02.2017, v ktorom uviedol svoje stanovisko, ktoré nemá charakter prerokovania pripomienok k protokolu, keďže k žiadnemu prerokovaniu nedošlo. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia správca dane uviedol, že námietky sťažovateľa týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly považuje za neopodstatnené a keďže nepredložil žiadne ďalšie dôkazy, ani nenavrhol vykonať žiadne iné šetrenia, dospel k záveru, že nie je potrebné vykonať ďalšie dokazovanie.

II.

Konanie na správnom súde

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal sťažovateľ na Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol. Z odôvodnenia citovaného rozsudku najmä vyplynulo, že - vo vzťahu k rozhodnutiu o prerušení daňovej kontroly sťažovateľ nevyužil možnosť podania mimoriadneho opravného prostriedku, pričom absenciu podstatných náležitostí nenamietal ani v rámci vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, ani v rámci odvolania proti rozhodnutiu správcu dane;

- žalovaný sa s námietkou, týkajúcou sa momentu, od ktorého možno prerušiť daňovú kontrolu vysporiadal, pričom na daňové konanie treba nazerať ako na jeden celok, ktorý zahŕňa jednak konanie pred správcom dane, ako aj odvolacie konanie pred žalovaným;
- žiadosť o MVI do zahraničia v rámci výkonu dokazovania správcu dane je takým úkonom, v dôsledku ktorého bolo iniciované konanie v rámci medzinárodnej pomoci pri správe daní (prostredníctvom žalovaného ako oprávneného správneho orgánu) vyplývajúce z osobitného zákona (442/2012 Z. z.), výsledkom ktorého boli skutočnosti oznámené príslušnými správnymi orgánmi dožadovaného štátu;
- námietka, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemôže byť vyhotovené skôr ako je zaslaná žiadosť o MVI príslušným orgánom (nie správcom dane, ale žalovaným) nemá oporu v žiadnom ustanovení právneho predpisu;
- daňový poriadok, ako ani iný právny predpis, nestanovuje žalovanému, ani správcovi dane lehotu, do ktorej musí byť zaslaná žiadosť o právnu pomoc do cudziny;
- zákonná lehota na skončenie daňovej kontroly v zmysle ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku prekročená nebola, nakoľko daňová kontrola bola začatá dňa 21.05.2013, v dôsledku jej prerušenia potom lehota spočívala v období od 26.02.2014 do 26.09.2016 a ukončená bola dňa 24.11.2016, teda v trvaní cca 9 mesiacov;
- procesné vady, ktoré sa vyskytli v priebehu správneho konania pred žalovaným, resp. pred správcom dane, nie sú takého charakteru, že by vyhovie správnej žalobe mohlo privodiť pre sťažovateľa vecne iné, ani výhodnejšie rozhodnutie.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

10. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zmeniť tak, že súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

11. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- stanovisko správneho súdu je nepostačujúce pre zistenie jeho názoru, či absencia náležitosti podľa § 63 ods. 3 písm. c) Daňového poriadku vo výroku rozhodnutia spôsobuje jeho nezákonnosť;
- sťažovateľ poukázal na prax žalovaného, ktorý pri zistení tohto nedostatku sám takéto rozhodnutia správcu dane zrušuje;
- sťažovateľ poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/69/2011 z 30. apríla 2012, podľa ktorého je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní (a v tomto zmysle aj rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012, sp. zn. 5Sžf/75/2015, sp. zn. 5Sžf/22/2016), týmito napokon odôvodnil porušenie jeho práva na spravodlivý proces ako aj neodôvodnený odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu;
- prvostupňové rozhodnutie je nezákonné, lebo neobsahuje podstatnú náležitosť podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a to vysporiadanie sa s námietkou sťažovateľa o tom, že správca dane nie je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu skôr, ako príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu;
- tvrdenie, že na daňové konanie je treba nazerať ako na jeden celok, a že keď sa žalovaný v odvolacom konaní vysporiadal s vyššie uvedenou námietkou, tak je táto námietka účelová a nespôsobilá pre zrušenie preskúmaného rozhodnutia, je nepodložené;
- ak je rozhodnutie prvostupňového finančného orgánu, t. j. správcu dane vyhotovené v rozpore s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, potom ho v žiadnom prípade nemožno považovať za zákonné a nemôže mať za následok zákonnosť uloženia povinnosti;
- v opačnom prípade by akékoľvek rozhodnutie správcu dane, v ktorom by absentovali zákonné náležitosti, bolo možné legalizovať „právne čistým“ rozhodnutím odvolacieho orgánu;
- ak odvolací orgán potvrdí rozhodnutie správcu dane, potom ho potvrdzuje ako celok, a to aj s jeho vadami v zákonnosti;
- keďže orgánom, ktorý je oprávnený rozhodnúť o tom, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, je žalovaný, žiadosť správcu dane zaslaná e-mailom žalovanému sama o sebe neznamená, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu;

- na to, aby správca dane mohol aplikovať ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku musia byť splnené dve zákonné podmienky: 1. musí byť žalovaným zaslaná žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu, a 2. táto žiadosť musí byť podaná vo forme štandardného (vzorového) formulára prijatého Európskou komisiou;
- sťažovateľ poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019 bod 48, sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27.02.2019 bod 74, sp. zn. 2Sžfk/54/2018 zo dňa 26.06.2019 bod 46 a sp. zn. 4Sžfk/72/2018 zo dňa 10.09.2019 bod 51, v zmysle ktorých pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede;
- správny súd dostatočne neodôvodnil odklon od vyššie citovaných rozsudkov;
- ak príslušný orgán ešte žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu nezaslal, nebol správca dane oprávnený daňovú kontrolu prerušiť;
- namietané procesné vady rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly majú takú závažnosť, že spôsobujú nezákonnosť tohto rozhodnutia, ktoré následne nemá vplyv na neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čím došlo k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku;
- pri ukladaní daní nie je prípustná pre správca dane žiadna odchýlka od zákona a jeho úkony nemožno posudzovať výlučne podľa ich obsahu, ale je potrebné ich posudzovať z hľadiska ich celkovej zákonnosti;
- zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/32/2011, 8Sžf/18/2013, 6Sžf/13/2014, 5Sžf/1/2016, 3Sžfk/64/2017);
- pre zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane, či určení jej rozdielu, je akékoľvek procesné pochybenie správca dane v priebehu daňovej kontroly vylúčené.

B)

12. Žalovaný v replike na kasačnú sťažnosť uviedol, že zotrváva na svojom stanovisku k žalobe č. 102257716/2017 zo dňa 26.10.2017, nezistil pochybenie správca dane v postupe, ani iné porušenie zákona, a že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú neopodstatnené. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

13. Podľa § 63 ods. 3 písm. c) a d) Daňového poriadku „Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1) neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať...

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

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

14. 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.“

15. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku „Správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“

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

V.

Právne názory kasačného súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

18. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Kasačný súd na prvom mieste poukazuje na účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 S.s.p.) resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 S.s.p., § 195 S.s.p.). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

20. V tejto súvislosti bolo nutné uznať argumentáciu sťažovateľa k možnosti namietať v správnej žalobe aj tie nedostatky, ktoré orgánom verejnej správy nevytýkal v priebehu administratívneho konania. Správny súdny poriadok v tomto smere sťažovateľa nelimituje a teda je oprávnený v správnej žalobe uvádzať aj skutočnosti, ktoré neuviedol v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu alebo v rámci administratívneho konania. Uvedené neplatí v prípadoch, kedy konkrétny zákon zakotvuje v určitom štádiu konania koncentračnú zásadu.

21. Správny súd však aj napriek nesprávnemu konštatovaniu k možnosti uplatňovať nové dôvody nezákonnosti vo všeobecnej rovine vyjadril s poukazom na judikát Najvyššieho súdu SR č. R 122/2003 [v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka] názor, že procesné vady, ktoré sa vyskytli v priebehu správneho konania pred žalovaným, resp. pred správcom dane, nie sú takého charakteru, že by vyhovie správnej žalobe mohlo privodiť pre sťažovateľa vecne iné, ani výhodnejšie rozhodnutie. Nemožno preto vyvodiť záver, že by správny súd bez ďalšieho odmietol vysporiadať sa s namietaným formálnym nedostatkom rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly.

22. Pokiaľ ide o samotný nedostatok rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, kasačný súd, rovnako ako správny súd, tento vyhodnotil ako formálnu vadu, ktorá nemala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Rozhodnutie zo dňa 21. februára 2014 je v prvom rade označené číslom konania, je na ňom označený sťažovateľ a napokon vo výrokovej časti tohto rozhodnutia je uvedené, že sa prerušuje daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013. Aj napriek absentujúcemu označeniu kontrolovaného daňového subjektu (sťažovateľa) vo výrokovej časti rozhodnutia tak bolo možné bezpečne identifikovať, ktorej daňovej kontroly a ktorého daňového subjektu sa toto rozhodnutie týka. Preto toto pochybenie aj podľa názoru kasačného súdu nedosahuje takú intenzitu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

23. Kasačný súd zároveň 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).

24. Vyššie uvedené potvrdzuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v uznesení sp. zn. III. ÚS 215/2021-13 zo dňa 09.03.2021 v ktorom 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) Správneho súdneho poriadku]. 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).

25. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodný sťažnostný bod, v ktorom namietal, že v prípade prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, nastáva zákonný dôvod prerušenia až dňom podania žiadosti o MVI príslušným orgánom, teda Finančným riaditeľstvom SR, pričom sa odvolal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/62/2017 z 27. februára 2019 (a ďalšie v tom zmysle). Poukázal na to, že v jeho prípade orgán príslušný na zaslanie žiadosti o MVI (žalovaný) zaslal žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu až po prerušení daňovej kontroly.

26. Nestotožniac sa s argumentáciou sťažovateľa kasačný súd poukazuje jednak na znenie ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, v zmysle ktorého je to práve správca dane, ktorý je oprávnený prerušiť daňové konanie (daňovú kontrolu), ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (týmto predpisom je napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní alebo nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010) a jednak na ustanovenie § 61 ods. 3 daňového poriadku, ktoré explicitne stanovuje deň, od kedy je konanie (daňová kontrola) prerušené. Týmto dňom je deň uvedený v rozhodnutí o prerušení konania. Daňový poriadok vo vzťahu k určeniu tohto dňa stanovuje iba jedno, svojou povahou, časové kritérium, ktoré je závislé od spôsobu doručovania a to, že tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami a v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane, tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Z uvedeného teda vyplýva, že v prípade, ak správca dane, teda nie oddelenie žalovaný, potrebuje pre správne určenie dane získať informácie od príslušného orgánu členského štátu, je oprávnený prerušiť daňovú kontrolu a to dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení, pričom prirodzene v odôvodnení rozhodnutia správca dane uvedie skutočnosti, pre ktoré daňovú kontrolu prerušil. Relevantným následkom prerušenia daňového konania (daňovej kontroly) je, že počas prerušenia lehoty neplynú (§ 61 ods. 5 daňového poriadku).

27. V priebehu daňovej kontroly správca dane vydal podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku rozhodnutie zo dňa 21. februára 2014, ktorým prerušil daňovú kontrolu odo dňa 26. februára 2014, pričom kasačný súd mal preukázané, že správca dane zaslal príslušnému orgánu žiadosti o MVI emailom dňa 11. decembra 2013 pod č. 9801403/5/5327852/2013 a č. 9801403/5/5497701/2013 a dňa 10. februára 2014 pod č. 9801403/5/425738/2014 a č. 9801403/5/411734/2014. Teda dôvod na prerušenie konania bol daný. Rovnako mal kasačný súd preukázané, že správca dane túto skutočnosť uviedol aj v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, pričom ako deň prerušenia určil deň 26. február 2014 a to za splnenia zákonnej podmienky ustanovenej v § 61 ods. 3 daňového poriadku (z doručky vyplýva, že zásielka bola doručená dňa 24. februára 2014). Prvá žiadosť o MVI bola príslušným orgánom (žalovaným) zaslaná príslušnému orgánu iného členského štátu dňa 30. apríla 2014, ktorá skutočnosť vyplýva z odpovede na žiadosť o MVI.

28. V danom prípade tak bol daný zákonný podklad na prerušenie daňovej kontroly, správca dane stanovil deň prerušenia v súlade s § 61 ods. 3 daňového poriadku, pričom tento deň bol určený až po

odoslaní žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu - Finančnému riaditeľstvu, čo sa odrazilo aj v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly tak bolo zákonné, daňová kontrola začala dňa 21. mája 2013, bola právoplatne prerušená od 26. februára 2014 do 26. septembra 2016 a ukončená bola dňa 24. novembra 2016, teda trvala približne 11 mesiacov. Lehota počas prerušenia neplynula, pričom skutočnosť, kedy bola správcom dane vyplnená žiadosť o poskytnutie informácií preposlaná Finančným riaditeľstvom príslušnému orgánu členského štátu, je vo vzťahu k samotnému prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej celkovej dĺžky daňovej kontroly, práve s poukazom na ustanovenie § 61 ods. 5 daňového poriadku, irelevantná.

29. Vo vzťahu k poukazovanej judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019 bod 48, sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27.02.2019 bod 74, sp. zn. 2Sžfk/54/2018 zo dňa 26.06.2019 bod 46 a sp. zn. 4Sžfk/72/2018 zo dňa 10.09.2019 bod 51) kasačný súd, po oboznámení sa s príslušným odôvodnením uvádza, že nejde o rozhodnutie, ktorým by kasačný súd výslovne zaujal právny názor, že správca dane má prerušovať daňovú kontrolu až dňom, kedy príslušný orgán (t. j. Finančné riaditeľstvo) odošle žiadosť o poskytnutie informácie príslušnému orgánu. Toto rozhodnutie tak neobsahuje právny názor, od ktorého by sa kasačný súd v danej veci odklonil. V tejto súvislosti kasačný súd len dodáva, že príslušný orgán po doručení žiadosti správcom dane, túto následne zasiela do iného členského štátu, a nemá žiadnu úvahu, či tak urobí, alebo nie, inými slovami, ak už došlo k prerušeniu konania správcom dane, príslušný orgán toto prerušenie nemôže nijako zvrátiť a preto vzhľadom na absenciu akejkoľvek úlohy príslušného orgánu v posudzovaní potrebnosti MVI nie je možné o žiaden rozumný argument oprieť záver, že by bolo možné prerušenie konania viazať až na len čisto administratívny či technický úkon tohto orgánu.

30. Napokon, pokiaľ ide o namietané nevyhodnotenie vyššie analyzovanej námietky sťažovateľa správcom dane v prvostupňovom rozhodnutí, 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 preskúvanom rozhodnutí k tomuto uviedol náležitú argumentáciu (s ktorou sa napokon správny aj kasačný súd stotožnili). 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 vyššie uvedený nedostatok odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, niet tomuto postupu čo vytknúť. Vo výsledku tak sťažovateľ dostal odpoveď na svoju námietku, čím mu bola aj v materiálnej rovine poskytnutá účinná možnosť vznášať námietky.

31. V tejto súvislosti kasačný súd, poukazujúc na závery uvedené už v bode 23 tohto rozsudku, poznamenáva, že výklad poskytnutý sťažovateľom k vyššie uvedenému pochybeniu správcu dane v podstate popiera možnosť odvolacieho orgánu v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku dopĺňať výsledky daňového konania, resp. odstraňovať chyby konania. Prehnaná prísnosť v hodnotení vyššie uvedených nedostatkov so súčasným odmietnutím možnosti odvolacieho orgánu tieto odstraňovať (pokiaľ je rozhodnutie orgánu verejnej správy vecne správne a odstránenie nedostatkov v odvolacom konaní považuje odvolací orgán za účelné) by viedlo k „úradníckemu ping-pongu“ za účelom dosiahnutia z procesného hľadiska dokonalého prvostupňového rozhodnutia, a k neprimeranému oddialeniu právoplatného ukončenia konania.

VI.

Záver

32. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správny súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f), g) ani h) S.s.p., kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú v súlade s ust. § 461 S.s.p.

33. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s ustanovením § 463 S.s.p.).

Poučenie :

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