

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/1/2020
Identifikačné číslo spisu: 6018200783
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6018200783.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Podtatranská hydina, a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zast. KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102038737/2018 zo dňa 15.10.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/145/2018 zo dňa 17.07.2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie október 2013, vykonanej u žalobkyne, vydal Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 101206788/2018 zo dňa 21.06.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobkyni určil rozdiel v sume 467.349,53 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 114.309,65 eur a vyrubil daň v sume 353.039,88 eur. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa TrueCom, s.r.o., so sídlom Mlynská 27, 040 01 Košice (ďalej aj len „dodávateľ TrueCom, s.r.o.“) za dodávky tovaru.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102038737/2018 zo dňa 15.10.2018 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí uviedol, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. nevykonával reálnu hospodársku činnosť, uvedená spoločnosť bola umelo včlenená do obchodného reťazca medzi dodávateľov z iného členského štátu a žalobkyňu na účely vystavovania faktúr z tuzemskou DPH, čím dochádzalo k neoprávnenému znižovaniu dane na vstupe u žalobkyne. Žalovaný uviedol, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. vykazoval nadobudnutie tovaru z iných členských štátov iba formálne v daňových priznaniach, nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom nemal ani vytvorené žiadne ekonomické alebo personálne podmienky na vykonávanie hospodárskej činnosti. Počas výkonu daňovej kontroly bol dodávateľ TrueCom, s.r.o. nekontaktný, nesídlil na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri a neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Žalovaný ďalej uviedol, že kontakty s dodávateľskými spoločnosťami z iných členských štátov boli založené cez žalobkyňu a obchody v mene dodávateľa TrueCom, s.r.o. dojednávajú členovia predstavenstva a zamestnanci žalobkyne. Dodávateľské faktúry vystavené v mene dodávateľa TrueCom, s.r.o. sa na základe vykonaného dokazovania ukázali počas výkonu daňovej kontroly ako formálne doklady, neodrážajúce reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedenou spoločnosťou. Žalovaný mal za preukázané, že žalobkyňa mala vedomosť o pochybnom charaktere deklarovaných obchodných transakcií s dodávateľom TrueCom, s.r.o.. Žalovaný mal preto za to, že žalobkyňa si v zdaňovacom období október 2013 neoprávnené odpočítala daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr vystavených v mene dodávateľa TrueCom, s.r.o., čím porušila § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 102038737/2018 zo dňa 15.10.2018 podala žalobkyňa v zákonnej lehote žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) a navrhla, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 102038737/2018 zo dňa 15.10.2018 ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane č. 101206788/2018 zo dňa 21.06.2018 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobkyňa zároveň žiadala, aby súd priznal správnej žalobe odkladný účinok v zmysle § 185 písm. a) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

5. Nezákonnosť rozhodnutia orgánov finančnej správy žalobkyňa videla v nezákonnosti postupu správcu dane, pričom namietala dĺžku daňovej kontroly ako aj nezákonne získaný listinný dôkaz - protokol, ktorý nevyvoláva právny stav ukončenia daňovej kontroly. Žalobkyňa poukázala na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Stf/1/2009 zo dňa 29.01.2009, 3Stf/2/2009 zo dňa 29.01.2009 a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 a mala za to, že správca dane predlžoval zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly, účelovo obchádzal zákonom stanovenú dobu na výkon daňovej kontroly, a to cez inštitút prerušenia daňovej kontroly. Žalobkyňa mala za to, že slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ v zmysle § 61 ods. 4 daňového poriadku je potrebné vykladať v kontexte smernice Rady 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (ďalej len „smernica o administratívnej spolupráci v oblasti daní“), a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničená maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici o administratívnej spolupráci v oblasti daní pre poskytnutie požadovaných informácií.

6. Žalobkyňa taktiež namietala nevykonanie konfrontácie svedkyne I. I. s osobami, s ktorých výpoveďami je výpoveď tejto svedkyne v rozpore a nevykonanie výsluchu svedkyne M. S., ktorá mala konať za dodávateľa TrueCom, s.r.o. a mala za to, že správca dane náležite nezistil skutkový stav veci. Žalobkyňa zároveň uviedla, že jej bolo odopreté právo ako kontrolovaného daňového subjektu pri daňovej kontrole sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj len ako „MVI“).

7. Žalobkyňa uviedla, že orgány finančnej správy používajú pojmy ako „narázník“, „účelovo vložená spoločnosť“ a „známky účelovosti s cieľom získania daňovej výhody“, ktorých aplikáciu neodôvodnili, nepoužili judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj len ako „Súdny dvor EÚ“) a nevyhodnotili zistený skutkový stav danej veci. Žalobkyňa namietala, že žalovaný na podklade identických dôvodov nepostupoval pri vyhodnotení dôkazov, skutkového a právneho stavu analogickým spôsobom ako v zdaňovacom období február 2014, čím porušil zásadu predvídateľnosti rozhodovacej činnosti.

8. Žalobkyňa uviedla, že dokazovanie nečinnosti dodávateľa TrueCom, s.r.o. nastalo až v čase, keď už žalobca s obchodnou spoločnosťou nespolupracoval a poukázala na to, že výpisy z účtov (výbery hotovosti) preukazujú, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. vykonával podnikateľskú a hospodársku činnosť.

9. Žalobkyňa poukázala na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008 a uviedla, že správca dane neuviedol po celý čas trvania predmetnej kontroly konkrétny základ tejto kontroly. Absencia dôvodu, účelu alebo podnetu na výkon daňovej kontroly je podľa žalobkyne takou vadou konania, ktorá ma za následok nezákonnosť takto vedenej daňovej kontroly.

10. Žalobkyňa namietala, že správca dane aj žalovaný tvrdia, že sa žalobca s plným vedomím a priamo zúčastňoval na konaní poznačenom podvodom, pričom vo svojich rozhodnutiach neuviedli, k akému podvodu malo dôjsť, kto ho spáchal, v čom presne podvodné konanie spočívalo a aká bola aktívna účasť žalobkyne na tomto tvrdenom podvodnom konaní.

11. Žalobkyňa mala za to, že splnila všetky podmienky oslobodenia od DPH a namietala, že je povinná preukázať len to, že tovar nakúpila od ňou deklarovanej spoločnosti a tento predala, pričom správca dane autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na žalobkyňou uvádzané skutočnosti a žalovaný sa bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane. Uviedla, že jednoznačne preukázala svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom správca dane a žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci. V predmetnom konaní došlo poľa žalobkyne k neodôvodnenému preneseniu dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu. Ak správca dane a žalovaný spochybnili nárok žalobkyne na odpočet DPH, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a uviesť, aké ďalšie dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH. Žalobkyňa mala ďalej za to, že správca dane účelovo spochybnil predložené dokumenty, nepreukázal ich nepravdivosť, len uvádzal hypotézy, v zmysle ktorých sa mala zúčastňovať fiktívnych obchodov.

12. Žalobkyňa ďalej namietala nezákonnosť postupu správcu dane a žalovaného, keď mala za to, že boli porušené ustanovenia týkajúce sa doručovania písomností. Tieto boli doručované daňovému subjektu prostredníctvom bývalého splnomocneného zástupcu F.. S. H., pričom za splnomocneného zástupcu preberala zásielky p. A., ktorá nemala na preberanie zásielok za a v mene F.. S. H. platný titul.

13. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 18.02.2019, v ktorom označil námietky žalobkyne za nedôvodné a navrhol správnu žalobu zamietnuť.

14. Dňa 17.07.2019 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 23S/145/2018 (ďalej aj len ako „napadnutý rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal účastníkom náhradu trov konania.

15. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- konštatoval, že prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu k predmetu vykonanej daňovej kontroly bolo dôvodné a zákonné. Správca dane začal výkon daňovej kontroly dňa 14.01.2014, táto bola prerušená v období medzi 07.11.2014 a dňom 08.07.2016 (posledná odpoveď bola na MVI doručená dňa 08.07.2016) a predmetná daňová kontrola bola ukončená dňa 14.09.2016,

- poukazoval na skutkové zistenia správcu dane a žalovaného a uviedol, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. slúžil v zdaňovacom období október 2013 iba na účely vystavovania faktúr, na základe ktorých si

žalobkyňa uplatňovala právo na odpočet dane na vstupe s cieľom čerpať nadmerné odpočty z obchodných transakcií. Dodávateľ vystupoval v úlohe tzv. „nárazníka“ a nadobudnutie tovaru z iných členských štátov vykazoval iba formálne v daňových priznaniach, pričom nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Osoba M. S. vystupovala za dodávateľa TrueCom, s.r.o. na základe plnomocenstva od I. I., ktorá o tejto spoločnosti nemala žiadnu vedomosť. Z výpovedí M. S., I. I. a S. N. je zrejmé, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. nemal vytvorené žiadne ekonomické ani personálne podmienky na vykonávanie hospodárskej činnosti a osoby, ktoré mali túto spoločnosť zastupovať poprelí vykonávanie akejkoľvek ekonomickej činnosti. Kontakty s dodávateľskými spoločnosťami z iných členských štátov boli založené cez žalobkyňu a obchody v mene dodávateľa TrueCom, s.r.o. dojednali osoby blízke žalobkyňi, a to členovia predstavenstva a zamestnanci uvedenej spoločnosti (preprava tovaru bola dohodnutá s pánom H., t. j. predsedom predstavenstva a za dodávateľa TrueCom, s.r.o. jednali F. F. X. a S. Z., ktorí boli členmi predstavenstva žalobkyne). Zároveň z CMR dokladov vyplynulo, že tovar bol prebraný žalobkyňou,

- uviedol, že v predmetnej veci sa malo jednať o klasickú schému konania, keď sa pri dodávke tovaru z cudziny, ktorý by sa inak ako intrakomunitárny obchod realizoval bez uplatnenia DPH, využil nárazníkový subjekt, ktorý následne uskutočnil svoju hospodársku činnosť len za tým účelom, aby bolo možné uplatniť nárok na nadmerné odpočty DPH. Súčasne z vykonaného dokazovania vyplynuli závery o tom, že žalobkyňa, resp. s ňou prepojené osoby vystupovali za túto nárazníkovú spoločnosť,
- konštatoval, že orgány finančnej správy v predmetnej veci postupovali v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), na ktorú vo svojom rozhodnutí aj poukázali. Súčasne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu týkajúcimi sa neaplikácie niektorých rozsudkov Súdneho dvora EÚ (vo veci C-277/14 PPHU Stehcemp),
- poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-442/04 Axell Kittel a Recycling Sprl, v ktorom Súdny dvor EÚ uzavrel, že pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na karuselovej podvojnej daňovej operácii, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca,
- skonštatoval, že z výpovede M. S. a doručených odpovedí na žiadosti o MVI bolo preukázané, že žalobkyňa ako daňový subjekt mala mať, resp. mala vedomosť o pochybnom charaktere deklarovaných obchodných transakcií s dodávateľom TrueCom, s.r.o.

III.

Konanie na kasačnom súde

A)

16. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej len „sťažovateľka“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhla rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne žiadala, aby súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102038737/2018 zo dňa 15.10.2018 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101206788/2018 zo dňa 21.06.2018 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konane.

17. Sťažovateľka v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedla najmä tieto sťažnostné body:

18. Sťažovateľka v bode I. a bode II. kasačnej sťažnosti zhrnula priebeh konania pred orgánmi finančnej správy, vymedzila dôvody kasačnej sťažnosti a citovala relevantnú právnu úpravu. V bode III. namietala nesprávnosť postupu správneho súdu, keď uviedla, že krajský súd sa nezaoberal jej argumentáciou, nezohľadnil ju a nevysporiadal sa s ňou vo svojej rozhodovacej činnosti. Sťažovateľka mala za to, že v odôvodnení rozsudku krajského súdu nie je možné zistiť, ktoré skutočnosti použil súd pri svojej činnosti, ktoré skutočnosti boli relevantné a ktoré relevantnými neboli pre rozhodnutie vo veci samej. Sťažovateľka na tomto mieste poukázala na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len ako „NSSR“) sp. zn. 8Sžfk/57/2017 zo dňa 28.06.2018, ktorým súd zrušil rozhodnutie Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/20/2016 zo dňa 09.02.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to na základe kasačnej sťažnosti spoločnosti HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., spoločnosti spadajúcej do skupiny spoločností hydina. Sťažovateľka namietala, že pre absenciu náležitého odôvodnenia je rozhodnutie svojvoľné a teda nepreskúmateľné. Sťažovateľka taktiež namietala

neobstaranie dostatku potrebných dokladov pre rozhodnutie vo veci (bod IV. rozsudku), keď namietala, že krajský súd neposúdil otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých orgány finančnej správy vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia možným záver, ku ktorému orgány finančnej správy dospeli.

19. V bode V. kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala, že krajský súd absolútne neposúdil zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá bola namietaná v správnej žalobe a na podklade ktorej sťažovateľ odôvodňoval nezákonnosť daňovej kontroly. Sťažovateľka videla nezákonnosť postupu orgánov finančnej správy tak v časti lehôt na výkon daňovej kontroly, keď bola daňová kontrola prerušená v časovom rozsahu 20 mesiacov ako aj v časti neuskutočnenia konfrontácie v prípade vzniku prípadných rozporov medzi jednotlivými dôkazmi. Uviedla, že po celý čas súdneho konania nebol predmetom konania ňou namietaný vadný procesný postup, nezákonné rozhodnutie postavené na nezákonom dôkaze, ale len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany orgánov finančnej správy. Mala za to, že rozhodnutie krajského súdu je postavené výlučne na domnienkach, hypotézach a odobrených skutočnostiach. Sťažovateľka namietala zaujatý postup žalovaného a krajského súdu, keď pri osobe p. S. prevzali len tú výpoveď, ktorá svedčila v neprospech žalobcu, pričom na zvyšné neprihľadli a nevysporiadali sa s nimi. Sťažovateľka uviedla, že pani S. nepovažuje za hodnoverného svedka, nakoľko táto bola uznaná vinnou zo zločinu nepriamej korupcie podľa § 336 ods. 1 Trestného zákona. Sťažovateľka zároveň uviedla, že svedecká výpoveď p. S., ktorá uviedla, že mala na starosti objednávanie tovaru ešte aj v priebehu roka 2013 svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti dodávateľa TrueCom, s.r.o. a nečinnosť tejto obchodnej spoločnosti nastala až v čase, keď už sťažovateľ s obchodnou spoločnosťou nespolupracoval.

20. Sťažovateľka v rámci tohto bodu kasačnej sťažnosti namietala nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľku v neprimeranom rozsahu, keď unesenie dôkazného bremena, ktoré orgány finančnej správy od nej požadujú je prekročením zákonom stanovených mantinelov. Sťažovateľka mala za to, že v jej prospech svedčia tak svedecké výpovede ako aj listinné dôkazy, ktoré orgány finančnej správy ani krajský súd dostatočne nevyhodnotili a venovali sa len spochybňovaniu tvrdení žalobcu s už dopredu nadobudnutým presvedčením o akejsi podvodnej činnosti z jeho strany. Sťažovateľka citovala európsku judikatúru (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-273/11 Mescek-Gabona Kft., C-146/05 Collée, C-255/02 Halifax), v zmysle ktorej boli orgány finančnej správy povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné, ak chceli spochybniť nárok sťažovateľky. Sťažovateľka ďalej namietala, že založenie záverov správcu dane o nepreukázaní splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, v tomto prípade na základe certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktorý nie je dokumentom podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, je v kontraste s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci C-146/05 Collée.

21. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti (bod VI.) sa sťažovateľka odvolávala na ďalšiu judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-204/13 Heinz Malburg, č. C-37/95 Ghent Coal Terminal, č. C-255/02 Halifax, č. C-162/07 Ampliscientifica a Amplifm, č. C-425/06 Part Service, a č. C-277/09 vo veci RBS Deutschland Holdings), ktorá sa týka dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných orgánov finančnej správy a ktorá svedčí v prospech nároku daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka tvrdila, že dostatočne preukázala svoj nárok a krajský súd na túto judikatúru neprihliadol a nepochopil podnikateľské postupy a štandardy.

22. Sťažovateľka v bode VII. kasačnej sťažnosti spochybnila samotnú daňovú kontrolu, tvrdiac, že pre ňu chýbal špecifický dôvod a že konkrétny dôvod vykonania daňovej kontroly jej nebol oznámený. Rovnako ako v správnej žalobe sťažovateľka namietala nedôvodné použitie pojmov „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo vložená spoločnosť“ a mala za to, že orgány finančnej správy nepreukázali, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. mal postavenie nárazníka. Sťažovateľka ďalej uviedla, že v rámci obchodného reťazca nemala postavenie subjektu v rámci podvodného mechanizmu, ale bola tzv. nevinnou zúčastnenou osobou.

23. Sťažovateľka ďalej namietala nezákonnosť postupu orgánov finančnej správy, keď mala za to, že boli porušené ustanovenia týkajúce sa doručovania a vydané rozhodnutie o určení rozdielu dane je v súčasnej dobe neprávoplatné. Poukázala na nezákonnosť všetkých a akýchkoľvek rozhodnutí, ktoré boli v daňových konaniach vydané a ktoré boli doručované daňovému subjektu prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu F.. S. H., a to z dôvodu, že za splnomocneného právneho zástupcu preberala osoba p. A., ktorá nemala na preberanie zásielok za a v mene F.. S. H. platný titul, ktorý by ju k takej činnosti oprávňoval, a to v dôsledku uplynutia platnosti zmluvy, ktorá ju na takéto úkony oprávňovala. Vo vzťahu k vadám doručovania sťažovateľka poukázala na uznesenie NSSR sp. zn. 3Sžo/13/2011 zo dňa 20.09.2011. Uviedla, že vadnosť doručovaných písomností namietala a krajský súd upozornila na nezákonnosť doručovania, pričom žiadala o prešetrovanie vykonaného doručovania. Krajský súd však nepristúpil k vykonaniu šetrenia.

24. V ďalších bodoch (bod IX., X., XI. a XII. kasačnej sťažnosti - bod VIII. v kasačnej sťažnosti chýba) sťažovateľka všeobecnou argumentáciou namietala prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nedostatočne zistený skutkový stav. Sťažovateľka vyslovila pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti zo strany orgánov finančnej správy pri výkone ich činnosti, keď mala za to, že tieto zastúpili úlohu orgánov činných v trestnom konaní, pričom v priebehu celého konania nazerali na sťažovateľku ako na páchatel'a trestného činu. Sťažovateľka uviedla, že v rozsudku krajského súdu absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím je rozsudok nepreskúmateľný.

25. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti (XIII.) sťažovateľka namietala porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí. Poukázala na § 61 ods. 10 daňového poriadku a článku 10, 11 a článku 12 Nariadenia Rady č. 904/2010, pričom uviedla, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe. Sťažovateľka mala za to, že správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty ani nepredložili listinu, z ktorej by vyplývala písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej Nariadením Rady č. 904/2010. Správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým daňový poriadok ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní a vzhľadom na absenciu odôvodnenia medzinárodnej výmeny informácií je rozhodnutie nepreskúmateľné. Správca dane nekoordinovane, viacerými žiadosťami, po uplynutí ôsmich mesiacov od začatia daňovej kontroly, žiadal potrebné informácie ohľadom zahraničných transakcií v rámci medzinárodnej výmeny informácií, čím mal neprimeraným spôsobom zasiahnuť do práv sťažovateľky. Sťažovateľka mala za to, že správca dane konal účelovo z dôvodu, že nestíhal vykonať daňovú kontrolu a konal tak v rozpore s § 44 ods. 1 druhá veta daňového poriadku.

26. Sťažovateľka je toho názoru, že uplynutím lehoty, ktorá sa v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010 nemôže prekračovať (3 mesiace odo dňa podania žiadosti), zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a správca dane je povinný v súlade s § 61 ods. 4 daňového poriadku pokračovať v konaní aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly správca dane porušil aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní a takéto pochybenie má za následok nezákonnosť celého doterajšieho konania. Protokol o výkone daňovej kontroly je tak vyhotovený na podklade konania, ktoré je priamo v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v čoho dôsledku sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom.

B)

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia a vyjadrenia k žalobe, stotožnil sa s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené. Z toho dôvodu navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/1/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

29. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

30. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. písm. f) SPP], či krajský súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SPP] a či sa neodklonil od ustálenej praxe kasačného súdu [§440 ods. 1 písm. f) SPP].

31. Kasačný súd uvádza, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel v sume 467.349,53 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. 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 konanie týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú dôvodné. Kasačný súd sa pritom stotožnil so závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou.

32. Čo sa týka námietky nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, kasačný súd má za to, že krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne reflektoval na všetky podstatné skutočnosti, zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol žalobu sťažovateľky a nemožno tvrdiť, že by sa nevysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou sťažovateľky. Kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktorý sa venoval všetkým žalobným bodom.

33. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu obsahuje stručné zhrnutie konania pred orgánmi finančnej správy (bod 1 až 13 rozsudku), podstatných argumentov sťažovateľky (body 14 až 19 rozsudku), prehľad dotknutých právnych noriem (body 25 až 30 rozsudku), ako aj posúdenie skutkových a právnych záverov krajským súdom (body 31 až 51 rozsudku). Kasačný súd pritom zvyrazňuje, že povinnosťou súdu v rámci správneho súdnictva je v odôvodnení rozhodnutia dať odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s preskúmanou právnou vecou. Správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia, bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (napr. rozhodnutia Ústavného súdu SR č. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04, rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžo/61/2012 z 18.12.2013).

34. Podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

35. Kasačný súd ďalej posudzoval námietku sťažovateľky, ktorá tvrdila, že daňová kontrola bola nezákonná pre absenciu uvedenia dôvodu pre začatie výkonu daňovej kontroly. Sťažovateľka namietala, že jej správca dane neoznámil konkrétny dôvod začatia daňovej kontroly, čím došlo k svojvôle správcu dane a jeho nezákonnému konanie. Kasačný súd vyhodnotil túto námietku sťažovateľky za nedôvodnú a poukazuje na to, že správca dane môže začať daňovú kontrolu z rôznych dôvodov a vychádzajúc z ustanovení daňového poriadku tieto nie je povinný oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu.

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

37. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

38. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku 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.

39. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) daňového poriadku daňový preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv a správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

40. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

41. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

42. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

43. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

44. Ako správne poznamenal krajský súd (bod 33 napadnutého rozsudku), účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Nakoľko 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 (napr. rozsudok NSSR sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21.11.2018, rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/44/2013 zo dňa 02.07.2014, rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/21/213 zo dňa 29.01.2014).

45. Zo základných zásad daňového konania jasne vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní chránia fiškálne záujmy štátu, pričom sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov je pritom dodržiavať všeobecne záväzné hmotnoprávne aj procesnoprávne predpisy. Dôkaznú povinnosť v rámci daňového konania má primárne daňový subjekt (sťažovateľka), ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje uvedené v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ako aj skutočnosti, na preukázanie ktorých je vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím, z čoho vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Z týchto zásad ale nevyplýva absolútna povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností (napr. rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/52/2016 zo dňa 06.06.2017, rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.12.2015, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 251/2018 zo dňa 19.09.2018).

46. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval opodstatnenosť uplatnenia odpočítania dane zo strany sťažovateľky v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2013 za dodávky tovaru (hydiny, bravčové mäso, syry, sója) a služby (preprava a provízia) vystavené dodávateľom TrueCom, s.r.o. vo výške 467.349,53 eur. Z odpovede dožiadaného daňového úradu Košice vyplynulo, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. je nekontaktnou spoločnosťou, nekomunikuje so správcom dane, neprekladá doklady, pre DPH bol registrovaný od februára 2013 do 31.12.2013 a registrácia pre DPH mu bola zrušená z úradnej moci. Z odpovedí na žiadosti o MVI na preverenie dodávateľsko - odberateľských vzťahov dodávateľa TrueCom, s.r.o. vyplynulo, že objednávky boli vykonávané e-mailom alebo telefonicky, zadával ich S. Z., ktorý vystupoval za dodávateľa TrueCom, s.r.o.. Za dodávateľa TrueCom, s.r.o. jednal aj F. F. X., ktorý je spolu s S. Z. lenom predstavenstva sťažovateľky (obchodnej spoločnosti Podtatranská hydina, a.s.). Obchodné spoločnosti sa kontaktovali s dodávateľom TrueCom, s.r.o. cez sťažovateľku, a to telefonicky prostredníctvom S. Z.. Preprava tovaru bola dohodnutá s S. K. H., ktorý je predseda predstavenstva sťažovateľky. Podľa CMR dokladov bol tovar vyložený na území Slovenskej republiky na mieste vykládky - Slávkovská cesta 54, Kežmarok, čo je adresa sídla spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., a bol prebraný sťažovateľkou. Na základe vykonaného dokazovania tak bolo preukázané, že kontakty s dodávateľskými spoločnosťami z Českej republiky a Slovenskej republiky boli založené cez sťažovateľku a že obchody v mene spoločnosti TrueCom, s.r.o. dojednávajú osoby blízke sťažovateľke.

47. Zo zistení správcu dane ďalej vyplynulo, že konateľka spoločnosti TrueCom, s.r.o. I., (ktorá vystupovala ako konateľka v kontrolovanom zdaňovacom období október 2013), nevykonávala žiadnu činnosť pre dodávateľa TrueCom, s.r.o., podpísala iba dve plné moci, nemala vedomosť o účtov dodávateľa TrueCom, s.r.o. a nedisponuje žiadnymi dokladmi, na základe ktorých sa stala konateľkou. Dodávateľ TrueCom, s.r.o., v zastúpení jeho konateľky I. I., udelil generálnu plnú moc na zastupovanie M. S. dňa 08.01.2016. M. pritom sama potvrdila, že nemala žiadnu vedomosť o dodávateľovi TrueCom, s.r.o., uviedla, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. reálne s nikým neobchodoval, nevykonával žiadnu činnosť, nemal žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohol deklarovanú činnosť vykonávať. Z výpovedí osôb, ktoré mali zastupovať tohto dodávateľa (konatelia ako aj

splnomocnená osoba) vyplynulo, že spoločnosť nemala vytvorené žiadne ekonomické ani personálne podmienky na vykonávanie hospodárskej činnosti.

48. Čo sa týka námietky nedôveryhodnosti svedeckej výpovede M. S., túto kasačný súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú, pričom sa stotožnil so záverom správnych orgánov, že M. S. za dodávateľa TrueCom, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru. Uvedený záver je podporený vykonaním rozsiahleho dokazovania.

49. Aj vzhľadom na uvedené kasačný súd posúdil námietku sťažovateľky o neprimeranom zaťažovaní dôkazným bremenom ako nedôvodnú, pričom poukazuje na to, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a urobil spolu so žalovaným dôkladné vyhodnotenie dôkazov. Napadnuté rozhodnutia nie sú postavené iba na spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (ako aj krajský súd) dospel k záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Je zrejmé, že dodávateľ TrueCom, s.r.o. nikdy nevykonával skutočnú ekonomickú činnosť, nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, tento tovar nedodal sťažovateľke. V deklarovaných obchodoch bol umelo zaradený do obchodného reťazca medzi dodávateľov z iného členského štátu a sťažovateľa, za účelom vystavovania faktúr s tuzemskou DPH. Správcom dane tak bolo dostatočne preukázane, že vystavovanie faktúr dodávateľom TrueCom, s.r.o. pre sťažovateľku bolo len účelové, t. j. bez preukázania uskutočnenia deklarovaných obchodov. Cieľom bolo vystavenie faktúr za dodanie tovaru v tuzemsku, na základe ktorých sťažovateľka ako daňový platiteľ vykonal odpočítanie dane. Zistené skutočnosti zároveň preukazujú, že sťažovateľka mala vedomosť o transakciách poznačených podvodom a priamo sa na nich podieľala tým, že dojednávala a vykonávala obchodné transakcie v mene dodávateľa TrueCom, s.r.o. so zahraničnými dodávateľmi.

50. Na základe týchto zistení preto kasačný súd musí súhlasiť so záverom orgánov finančnej správy, že sťažovateľka si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2013 neoprávnene odpočítala daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa TrueCom, s.r.o.. Uvedeným postupom porušila § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a preto jej nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane v sume 467.349,53 eur z deklarovaného dodania tovaru dodávateľom TrueCom, s.r.o..

51. K ďalším sťažnostným námietkam sťažovateľky kasačný súd uvádza nasledovné:

52. Kasačný súd vyhodnotil za nedôvodnú aj námietku sťažovateľky, týkajúcu sa doručovania písomností počas daňového konania. Podľa tvrdení sťažovateľky mali byť tieto zasielané splnomocnenému právnenému zástupcovi F. S. H., pričom zásielky mala prevziať p. A., a to bez právneho titulu, ktorý by ju na toto oprávňoval. Z obsahu spisového materiálu pritom vyplýva, že sťažovateľka splnomocnila na zastupovanie pri výkone daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2013 Z. M. V., ktorej boli doručované písomnosti v daňovom konaní. Následne v konaní bol splnomocnený súčasný právny zástupca sťažovateľky, ktorému bolo doručované aj rozhodnutie žalovaného. Kasačný súd nezistil žiadne procesné vady pri doručovaní písomnosti. Skutočnosť, že rozhodnutie správcu dane bolo doručené sťažovateľke, potvrdzuje aj to, že sťažovateľka podala v zákonom stanovenej lehote proti tomuto odvolanie. Nie je preto možné konštatovať, že by došlo k porušeniu procesných práv sťažovateľky nesprávnym postupom orgánov finančnej správy pri doručovaní.

53. Kasačný súd napokon posúdil ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľky, že správca dane nedodržel zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

54. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

55. 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.

56. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

57. Podľa článku 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

58. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

59. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

60. Podľa bodu 25 Nariadenia Rady č. 904/2010 lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.

61. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane:

- oznámením č. 9614401/5/146276/2014/Tre zo dňa 14.01.2014 sťažovateľke oznámil, že dňa 21.01.2014 začne daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013. Oznámenie bolo doručené sťažovateľke dňa 17.01.2014,

- rozhodnutím č. 9614401/5/4883352/2014/Tre zo dňa 04.11.2014 postupom podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu, z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, keďže požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií, týkajúcu sa dodania tovarov do Poľska a Česka. Zároveň sťažovateľku poučil o tom, že daňová kontrola sa prerušuje od 07.11.2014 do dňa doručenia odpovedí na MVI správcovi dane. Rozhodnutie bolo doručené sťažovateľke dňa 10.11.2014,

- oznámením č. 103479158/2016 zo dňa 11.07.2016 oznámil sťažovateľke, že dňa 08.07.2016 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, keď v tento deň došla posledná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, oznámenie bolo doručené sťažovateľke dňa 29.07.2016,

- vypracoval protokol č. 103786466/2016 zo dňa 24.08.2016 a tento doručil spolu s výzvou v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku sťažovateľke dňa 14.09.2016. Týmto dňom bola daňová kontrola ukončená.

62. Výkon daňovej kontroly je zákonom časovo limitovaný na jeden rok a trvá od začiatku daňovej kontroly po doručenie protokolu z výkonu daňovej kontroly. Daňový poriadok v § 61 umožňuje prerušiť daňovú kontrolu a stanovuje, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona (pozri aj rozsudok NSSR sp. zn. 3SŽf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, zverejnený v Zbierke stanovísk NSSR a súdov SR č. 60/2016). Z uvedeného je zrejmé, že zákonná lehota daňovej kontroly bola dodržaná v zmysle § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 daňového poriadku, keď táto lehota plynula od 21.01.2014 do 07.11.2014, kedy bola prerušená a následne lehota plynula od 08.07.2016 do ukončenia daňovej kontroly dňa 14.09.2016.

63. V súvislosti s námietkou sťažovateľky, týkajúcou sa nedodržaním lehoty daňovej kontroly v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010, v zmysle ktorej sťažovateľka mala za to, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohrozené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Nariadení Rady č. 904/2010 pre poskytnutie požadovaných informácií, kasačný súd poukazuje najmä na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-186/20 zo dňa 30.09.2021 vo veci Hydina SK s.r.o.. V bode 35 tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ uviedol, že „lehoty stanovené v článku 10 tohto nariadenia sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými orgánmi, ktoré majú spolupracovať v rámci

mechanizmu zavedeného uvedeným nariadením a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom.“ Daňové subjekty tak ani nemusia byť oboznámené o predĺžení lehoty na vykonanie žiadosti, prípadne o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote. „Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie“ Bod 37. Kasačný súd, aj s ohľadom na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, konštatuje, že prekročenie lehoty na poskytnutie informácií v rámci MVI, ktorá je stanovená v Nariadení Rady č. 904/2010, nemá priame účinky na prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 daňového poriadku a nespôsobuje ďalšie plynutie lehoty na jej vykonanie. Daňová kontrola tak v predmetnej veci pokračovala obdržaním konečnej správy od dožiadaných daňových orgánov.

64. K uvedenému je potrebné dodať, že v súvislosti s posúdením zákonnosti dĺžky daňovej kontroly je nevyhnutné posudzovať aj primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, aby tento inštitút nebol zneužívaný ako určitý nástroj na umelé a neúčelné predĺženie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Kasačný súd mal však za to, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov. Správca dane taktiež pokračoval vo výkone daňovej kontroly bezprostredne potom, ako pominuli dôvody jej prerušenia. Predmetom žiadosti o MVI, teda dôvodom prerušenia daňovej kontroly, bolo poskytnutie informácií, za účelom preverenia deklarovanych obchodov. Nešlo o neúčelné a nepodložené konanie správcu dane, ktorým by tento mal sledovať len „umelé“ predlžovanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Naopak, správca dane si týmto konaním plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval poklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

65. S poukazom na uvedené kasačný súd vyhodnotil námietky sťažovateľky týkajúce sa prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nezákonného získania dôkazov potrebných pre rozhodnutie ako nedôvodné.

66. Čo sa týka ďalších kasačných námietok kasačný súd dáva do pozornosti, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania a jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu ale nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (napr. rozsudok ESĽP Garcia Ruiz v. Španielsko z 21.01.1999, taktiež uznesenia ÚSSR sp. zn. III. ÚS 95/06 a III. ÚS 260/06). Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré aj náležite odôvodnil. Pokiaľ sťažovateľka poukazovala na rozhodnutie NSSR vo veci sp. zn. 8Sžfk/57/2017 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=njzwwxzsgaytcxzt15zxuzs7ge>> zo dňa 28.06.2018, kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že v danej veci najvyšší súd zrušil rozhodnutie krajského súdu z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, nakoľko mal za to, že v rozhodnutí krajského súdu absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov. O takýto prípad sa však v prejednávanej veci nejedná (pozri aj bod 32 a 33).

67. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že v nej uplatnené námietky vyhodnotil ako nedôvodné a nespôsobilé spochybniť vecnú správnosť preskúmaného rozhodnutia krajského súdu. Z uvedeného dôvodu preto kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľky v kasačnom konaní jej nepriznal právo na

náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

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

Poučenie :

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