

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/28/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018201054
Dátum vydania rozhodnutia: 17. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7018201054.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, 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. 101745020/2018 zo dňa 06.09.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/166/2018 zo dňa 24.06.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa 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. 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 18.11.2014 a ukončená dňa 22.02.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 157302/2017 zo dňa 13.02.2017 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100882942/2018 zo dňa 23.04.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10.382,82 eur za zdaňovacie obdobie december 2012 (daň zistená správcom dane predstavovala sumu 12.561,38 eur, pričom daňový subjekt v daňovom priznaní uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 2.178,56 eur).

3. V zdaňovacom období december 2012 si žalobca vyčíslil odpočítanie dane v sume 31.220,86 eur, ktoré pozostávalo z 2 typov faktúr - režijných a tovarov. Režijné faktúry boli za skladovanie, účtovné a prepravné služby, služby mobilnej a pevnej siete. Druhú - významnú časť odpočítania dane tvorili faktúry za nákup kryštálového cukru od 3 dodávateľov - VEKOMIN s.r.o., Auto Venator s.r.o. a Trinity Commodities s.r.o. Na základe preverovania správca dane zistil, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti VEKOMIN s.r.o., Priemyselná 4, Košice, IČO: 36 741 761, (ďalej aj „VEKOMIN“). Podľa správca dane žalobca nepreukázal, že deklarované obchody s týmto dodávateľom skutočne prebehli, s tým, že absentujú dôkazy o momente nadobudnutia práva kupujúceho nakladať s tovarom ako jeho vlastníka. Správca dane dospel k záveru, že deklarované obchody neodrážajú žiadne známky skutočného obchodu a skonštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru od VEKOMIN v zmysle ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebolo preukázané, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101745020/2018 zo dňa 06.09.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správca dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Posúdenie skutkového stavu a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH ako aj postup správca dane považoval za správne a súladné s platnými právnymi predpismi.

5. Odvolaciu námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti v postupe správca 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 28.04.2015 do dňa získania skutočností resp. informácií, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane. Z dôvodu nekontaktosti 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 22.08.2016. Správca dane Oznámením č. 103838548/2016 zo dňa 06.09.2016 v zmysle § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil žalobcovi, že dňa 23.08.2016 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. IV. ÚS 116/2013-11 a námietky žalobcu týkajúce sa dodržania lehôt v rámci MVI vyhodnotil ako neopodstatnené.

6. Odvolaciu 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 správca dane nedošlo, pretože žalobca bol správcom dane oboznámený o pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných zdaniteľných obchodov, ako aj so zisteniami správca dane z daňovej kontroly a mal možnosť vyjadriť sa, čo aj využil.

7. 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 31.12.2017, 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.

8. 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.

9. Ako neopodstatnené vyhodnotil žalovaný i námietky žalobcu vzťahujúce sa k výpovedi svedka Juraja Šoltésa - konateľa VEKOMIN v čase deklarovateľných 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.

10. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný poukázal na tú skutočnosť, že správca dane nevyvodil záver vo veci neoprávneného odpočtu dane z dôvodu, že výpoveď Juraja Šoltésa 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

11. 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.

12. Krajský súd rozsudkom č. k. 6S/166/2018-56 zo dňa 24.06.2021 (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.

13. Krajský súd napadnutý rozsudok odôvodnil podľa § 140 SSP a v celom rozsahu odkázal na rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/165/2018 zo dňa 24.06.2021 (ďalej aj „citovaný rozsudok“).

14. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že žalobné dôvody uvedené pod bodom 22. rozsudku sp. zn. 6S/165/2018 korešpondujú v plnom rozsahu so žalobnými dôvodmi uvedenými v správnej žalobe, na základe ktorej začalo aj toto súdne konanie, pričom v tejto veci bolo potrebné posúdiť, či žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 zákona o DPH na základe deklarovaneho nadobudnutia tovaru - kryštálového cukru od VEKOMIN, na základe žalobcom predložených faktúr za obdobie mesiaca december 2012. Z dôvodu, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, u ktorého pri výkone daňovej kontroly za mesiac december 2012 vychádzalo z rovnakých dôkazov a podkladov ako v prípade tej istej daňovej kontroly za mesiac november 2012, správny súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z dôvodov uvádzaných v predchádzajúcom rozsudku správneho súdu sp. zn. 6S/165/2018, s tým, že rozdiel spočíval len v inom zdaňovacom období.

15. V citovanom rozsudku sa krajský súd nestotožnil so žiadaným zo štyroch žalobných dôvodov správnej žaloby. Žalobca v správnej žalobe konkrétne namietal:

A/ nedodržanie lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia, čo spôsobuje nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly;

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

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

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

16. K prvej žalobnej námietke (A/) správny súd uviedol, že je nedôvodná, nakoľko je nesporné, že daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím č. 20139580/2015 zo dňa 24.04.2015 s dňom prerušenia 28.04.2015, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 28.04.2015, z dôvodu potreby zistenia informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Oznámením zo dňa 06.09.2016 bolo žalobcovi oznámené, že pominuli dôvody prerušenia dňom 23.08.2016 (doručené žalobcovi dňa 08.09.2016), nakoľko dňa 23.08.2016 bola správcovi dane doručená v tejto predmetnej veci posledná odpoveď. Zároveň krajský súd poukázal na právnu úpravu prerušenia daňového konania podľa Daňového poriadku, kde jednou z fakultatívnych možností prerušenia daňovej kontroly je potreba získania informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Prerúšením daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie a daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená, t. j. prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Pokiaľ však daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. V tejto súvislosti krajský súd v odôvodnení citovaného rozsudku poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 4Sžfk/62/2018, ktorého relevantné časti odôvodnenia odcitoval.

17. Krajský súd mal z obsahu spisu za preukázané, že správca dane v priebehu prerušenia daňovej kontroly zaslal žiadosti o MVI príslušnému daňovému orgánu Maďarskej republiky v súvislosti s preverovaním kontraktov žalobcu s maďarskými spoločnosťami, pričom v priebehu vybavovania jeho dožiadania sa viackrát dopytoval a zisťoval stav vybavenia jeho dožiadania. Pri skúmaní predmetu žiadosti o MVI vo vzťahu k predmetu daňovej kontroly, t.j. či na prerušenie bol reálny dôvod a či správca dane nepostupoval svojvoľne a či dodržal účel kontroly, krajský súd konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že prerušenie konania za účelom MVI poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku kolobehu tovaru, či došlo k reálnemu dodaniu tovaru - kryštálového cukru a to preverovaním maďarských spoločností - GIANT INVEST Kft., KT TRADE Hungary Kft. a HABOS RETRO MIX Kft.. Tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky MVI sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Potrebné informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktnosti maďarských spoločností, ich konateľov, pričom správca dane pravidelne po troch mesiacoch urgoval maďarskú daňovú správu a podarilo sa mu ohľadne určitých maďarských daňových subjektov zistiť aj čiastkové informácie, z ktorých však nebolo možné úplne vychádzať a ukončiť daňovú kontrolu. Získané informácie boli potrebné na vyvodenie záverov pre správcu dane, či reálne bolo možné dôjsť, či došlo k fyzickej dodávke deklarovaného tovaru a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet DPH z uskutočneného obchodu a až po získaní týchto informácií mohol správca dane pristúpiť k vydaniu rozhodnutia. Podľa

krajského súdu nebolo prerušenie daňovej kontroly svojvoľné a neúčelné a informácie získané z MVI prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorým mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu MVI v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia. Správny súd zároveň skonštatoval, že nedošlo ani k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko daňová kontrola trvala necelých 12 mesiacov (344 dní): začala dňa 18.11.2014 a skončila 28.04.2015 (t.j. 161 dní), kedy bola prerušená pre MVI a následne pokračovala od 23.08.2016 do 22.02.2017 (183 dní) kedy bola ukončená.

18. Druhú žalobnú námietku (B/) vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú argumentujúc tým, že správca dane výzvou č. 157377/2017 zo dňa 20.02.2017 podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole a žalobcu poučil, že je oprávnený vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, vrátane listinných dôkazov. Zároveň ešte pred doručením protokolu správca dane uskutočnil ústne pojednávanie, kde boli zo strany správcu dane uvedené preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov. Následne žalobca zaujal stanovisko k doručenému protokolu vo svojom vyjadrení zo dňa 15.03.2017, v ktorom namietal aj priebeh daňovej kontroly s poukazom na nespĺnenie si povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a za jediné vyriešenie celej situácie považoval vydanie rozhodnutia o zastavení konania. Výzvou zo dňa 28.03.2017 správca dane vyzval žalovaného na splnenie si povinnosti - evidencie a záznamy, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené s uvedením presných mien a adries osôb, ktorých žiadal predvolať ako svedkov. V nadväznosti na skutočnosti tvrdené žalovaným vo vyjadrení správcu dane predvolal v priebehu vyrubovacieho konania z dôvodu vypočutia na ústnom pojednávaní viacerých svedkov, konkrétne K. Z., K. J. a rovnako sa opakovane snažil zabezpečiť aj výsluch svedka S.. Krajský súd poukázal aj na ďalšie dokazovanie, konkrétne zabezpečenie informácie aj prostredníctvom dožiadania Daňového úradu Bratislava, ktorého výsledkom bola Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 03.08.2017 o vypočutí svedkyne I. C. za účasti zástupcu žalobcu (S.), ako aj ďalšie ústne pojednávanie za účasti zástupcu žalobcu (S.). V závere predmetnej zápisnice zúčastnené osoby vyhlásili, že boli oboznámené s obsahom zápisnice a s týmto súhlasili, ktorú skutočnosť podpisom potvrdil tiež poverený zástupca daňového subjektu. Vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania dospel krajský súd k záveru, že správca dane poskytol žalobcovi dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcom dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní.

19. Poukazujúc na aktuálnu rozhodovaciu prax kasačného súdu (konkrétne rozsudok sp. zn. 4Sžfk/4/2020), krajský súd vyhodnotil, že pochybenie správcu dane v procesnom postupe bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, odôvodneným reakciou kontrolovaného daňového subjektu na výzvu správcu dane o zaujatie stanoviska k nezrovnalostiam konštatovaným v protokole o výsledku daňovej kontroly, vydanú podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Ďalej uviedol, že pochybenie je najmä procesného charakteru a nie je takej závažnosti, aby bolo dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného.

20. Podľa krajského súdu tretia žalobná námietka (C/) je nedôvodná, a to s poukazom na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, konkrétne na stranu 12, kde sa podľa krajského súdu žalovaný s námietkou žalobcu náležite vysporiadal a odôvodnil ju.

21. K štvrtej žalobnej námietke (D/) krajský súd uviedol, že právna úprava účinná do 31.01.2017, t. j. v čase prebiehajúceho vyrubovacieho konania, podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevyžadovala vykonanie vyrubovacieho konania v pevne stanovenej alebo vymedzenej lehote, čo znamená, že správca dane svojím postupom neporušil svoju povinnosť. Záverom podotkol, že v prípade úpravy § 65 Daňového poriadku sa jedná o procesné lehoty, ktorých prípadné nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí, čo potvrdil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/5/2016 zo dňa 21.03.2018.

III.

Konanie na kasačnom súde

A. Kasačná sťažnosť

22. 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.

23. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- správny súd pri svojej argumentácii poukazuje na v čase prerušenia daňovej kontroly neúčinný zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý medzinárodnú výmenu informácií v oblasti dane z pridanej hodnoty neupravoval;
- správca dane v prvostupňovom rozhodnutí nespomenul skutočnosť, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu podania žiadostí o MVI, ani neobsahuje odpovede z MVI, čo znamená, že predmetné informácie nemohli byť podkladom správnej úvahy správcu dane. Tvrdenie správneho súdu v bode 61 na strane 19 napadnutého rozsudku nevyplýva z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, a teda správny súd sa nedostatočne oboznámil s prvostupňovým rozhodnutím a tam uvedené tvrdenie si vymyslel;
- na predmetný prípad je potrebné aplikovať závery Najvyššieho súdu SR v rozsudkoch pod sp. zn. 8Sžfk/47/2020 zo dňa 08.12.2020 a sp. zn. 4Sžfk/62/2018, keď správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu podania žiadostí o MVI na dobu takmer 16 mesiacov, pričom v prvostupňovom rozhodnutí nie je ani zmienka o tejto skutočnosti a správca dane žiadnym spôsobom neuviedol, aký význam malo toto prerušenie daňovej kontroly;
- žalovaný sa v preskúmanom rozhodnutí iba obmedzil na konštatovanie, „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 vydanie rozhodnutia“, pričom konkrétne podklady a informácie neuvádza;
- porušenie povinnosti správcu dane uvedenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku spôsobuje vadu zákonnosti daňovej kontroly, ktorá tak nemá za následok zákonné vyrubovacie konanie a za zákonné sa nemôže považovať ani rozhodnutie správcu dane vydané v tomto vyrubovacom konaní („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);
- zároveň v zmysle nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, pričom pre zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane, či určení jej rozdielu, je akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly (t. j. nedodržanie právnych predpisov upravujúcich daňovú kontrolu) vylúčené;
- rozlíšenie menšej či väčšej závažnosti procesného pochybenia správcu dane nie je v žiadnom všeobecne záväznom právnom predpise publikovanom v Zbierke zákonov (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. M-Sž doV 1/00) uvedené a menšiu či väčšiu nezákonnosť nie je oprávnený v oblasti vyrubenia dane vzhľadom na článok 59 ods. 2 Ústavy SR posudzovať ani súd;
- aj napriek tomu, že sťažovateľ námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku a o dĺžke vyrubovacieho konania uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa 20.04.2018, správca dane sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s touto námietkou nevysporiadal, čím z jeho strany došlo k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Poukaz správneho súdu v bode 70 napadnutého rozsudku na preskúmané rozhodnutie žalovaného potvrdzuje, že správny súd sa nedostatočným spôsobom oboznámil s rozhodnutím správcu dane a jeho zákonnosť nepreskúmal;
- vzhľadom na to, že námietku o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku a o neprimeranej dĺžke vyrubovacieho konania uviedol v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100783178/2018 zo dňa

20.04.2018, bolo povinnosťou správcu dane v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku sa s touto námietkou vo svojom rozhodnutí vysporiadať, k čomu nedošlo;

- správny súd k porušeniu § 63 ods. 5 Daňového poriadku nezažal žiadne stanovisko;

- s poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 14/01, mal správca dane podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku povinnosť vydať rozhodnutie najneskoršie v lehote 60 dní od začatia konania, alebo podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku požiadať nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia;

- správca dane v zákonom stanovenej lehote rozhodnutie nevydal a ani nepožiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, čo predstavuje o zrejmu nezákonnosť v postupe správcu dane, ktorá nie je odstrániteľná v ďalšom konaní.

B. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že dôvody sťažovateľa sú neopodstatnené. Žalovaný zastával názor, že prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané v súlade so zákonom, nebolo svojvoľné, bolo účelné, podmienky na prerušenie daňovej kontroly boli splnené, lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a práva sťažovateľa neboli porušené. Zaslanými žiadosťami o MVI správca dane preveroval podmienky a okolnosti obchodovania s kryštálovým cukrom, do ktorého bol sťažovateľ zapojený v preverovaných zdaňovacích obdobiach a aj na základe získaných odpovedí, keď správca dane prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a po vyhodnotení všetkých zabezpečených dôkazov, vyvodil závery vo veci nepriznaného práva na odpočítanie dane za dodávky kryštálového cukru od VEKOMIN v zdaňovacom období december 2012. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 30.09.2021 vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o., podľa ktorého sa 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 má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Podľa žalovaného sťažovateľ nepreukázal, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo tak, ako je to deklarované preverovanými faktúrami, pričom jeho tvrdenia a predložené dôkazy nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné jednoznačne použiť ako dôkaz o splnení podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Na základe vyššie uvedeného žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor kasačného súdu

25. 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 neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

26. 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 10.382,82 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 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.

27. 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.“

28. 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.“

29. 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.“

30. 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.“

31. 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.“

32. 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.“

33. 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 24.08.2022 (zdaňovacie obdobie november 2012), 2Sfk/31/2021 zo dňa 28.09.2022 (zdaňovacie obdobie august 2012) a 4Sfk/35/2021 zo dňa 21.09.2022 (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, v ktorej kasačný súd rozhodoval o totožnej kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu, na ktorého odôvodnenie v aktuálne prejednávanej veci správny súd poukazoval). 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 prejednávanú 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.

34. „Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti, založenej na dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t. j. že správny súd vec nesprávne právne posúdil.“

35. Sťažovateľ v prvom rade vytýkal správcovi dane absenciu akejkoľvek zmienky o prerušení daňovej kontroly a o jeho význame. V tejto súvislosti tiež namietal poukaz správneho súdu na zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov ako aj pochybenie, ktorého sa dopustil v bode 61 na strane 19 napadnutého rozsudku, keď tam uvedené tvrdenie správneho súdu nevyplýva z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. V tejto

súvislosti možno uznať dôvodnosť tejto výčitky, pričom však strohá poznámka o tom, že „Jednou z fakultatívnych možností prerušenia konania podľa Daňového poriadku je potreba získania informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov“ nespôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, pričom z jeho obsahu nesporne vyplýva, že vyššie uvedený právny predpis správny súd na prejednávanej právnej veci ani neaplikoval a nedopustil sa tak vady podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.

36. 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 preskúvanom 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.

37. Správne súdu 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 [december 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 december 2012 správca dane preveroval dodanie tovaru od dodávateľov VEKOMIN s.r.o., Trinity Commodities, Auto Venator - 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.

38. 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.

39. 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).

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

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

42. 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.

43. 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“ (nálež sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015).

44. Vyššie uvedené potvrdzuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v uznesení sp. zn. 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 vid' bližšie body 8 až 12 vyššie citovaného uznesenia).

45. 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.

46. 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
- K. Z. - skladníčku, nezúčastnila sa;

- K. V. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.06.2017;
- K. J. - Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 16.06.2017.

47. Správca dane, za účelom výsluchu S., 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 I. C. (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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.“

51. 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?

52. 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

53. 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.

54. 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.

55. 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.