

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/36/2022
Identifikačné číslo spisu: 4021200377
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4021200377.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd 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): AG-AUTO-GROUP s.r.o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 36 559 440, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Edit Balážiková s. r. o., so sídlom Jesenského 231/5, 958 01 Partizánske, IČO: 47 239 948, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100911908/2019 zo dňa 16.04.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/100/2021-262 zo dňa 10.11.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Účastníkom konania 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. Dňa 03.10.2012 začal Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2011 až december 2011 a január 2012 až august 2012, ktorá bola zameraná najmä na preskúmanie splnenia podmienok žalobcom uplatnenej osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru - ojazdených motorových vozidiel, ktoré podľa predložených účtovných dokladov nadobudol od subjektov činných v inom členskom štáte EÚ. Daňová kontrola bola správcom dane dvakrát prerušená na obdobie od 15.01.2013 do 05.08.2016 a od 22.11.2016 do 02.01.2018, a to v oboch prípadoch za účelom vybavenia žiadostí o

medzinárodnú výmenu informácií adresovaných orgánom daňovej správy iných členských štátov EÚ. V rozhodnutí o prerušení konania č. 9400401/5/56311/2013 zo dňa 07.01.2013 správca dane neuviedol deň, od ktorého malo dôjsť k prerušeniu daňovej kontroly. V rozhodnutí o prerušení konania č. 104313677/2016 zo dňa 16.11.2016 správca dane uviedol, že daňovú kontrolu prerušuje od 22.11.2016.

2. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokoly č. 100452273/2018 a č. 100452274/2018, oba zo dňa 27.02.2018, ktoré boli žalobcovi doručené spolu s výzvou na vyjadrenie dňa 02.03.2018. Týmto dňom došlo aj k ukončeniu daňovej kontroly.

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100826557/2018 zo dňa 25.04.2018 (ďalej aj „prvé rozhodnutie správcu dane“), 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 za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 4.433,33 Eur. Na odvolanie žalovaný rozhodnutím č. 101546299/2018 zo dňa 08.08.2018 prvé rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, z dôvodu nedostatočných skutkových zistení vo vzťahu k dodávkam ojazdených motorových vozidiel nadobudnutých žalobcom od talianskeho dodávateľa CIRPACI IOSIF, ktoré sa však týkali iných zdaňovacích období ako posudzovaného zdaňovacieho obdobia máj 2012. Po doplnení dokazovania správca dane rozhodnutím č. 102610344/2018 zo dňa 17.12.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), podľa rovnakých ustanovení ako pri prvom rozhodnutí, vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 4.433,33 Eur s tým, že daň vyrubenú v daňovom priznaní zo dňa 25.06.2012 v sume 2.080,47 Eur zvýšil na daň zistenú správcou dane v sume 6.513,80 Eur.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100911908/2019 zo dňa 16.04.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca nadobudol použité motorové vozidlá z Maďarska od dodávateľa Tournier Car Kft. a TRUCK-BOSS TRADE Kft., pričom pri predaji týchto vozidiel v posudzovanom zdaňovacom období máj 2012 uplatnil osobitnú úpravu dane pri použití tovaru v zmysle § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), teda odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň. Na účely preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie tejto osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru správca dane zaslal orgánom maďarskej daňovej správy žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií k deklarovanej dodávateľskej spoločnosti Tournier Car Kft., pričom z odpovede zistil, že táto spoločnosť sa v obchodnom registri ani na adrese uvádzaného sídla nenachádza, na faktúrach sa uvádza neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH HU23973733 je neplatné. K spoločnosti TRUCK - BOSS TRADE Kft. správca dane zistil, že IČ DPH HU22720995 bolo dňom 07.02.2012 zrušené, spoločnosť je v procese zániku, daňové priznanie DPH naposledy podala za obdobie 2. štvrtroka 2010 bez uvedenia akýchkoľvek transakcií. Žiadna z uvedených dodávateľských spoločností sa na adrese uvádzaného sídla nenachádza. Žalobcom namietaná skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie použitého tovaru v režime oslobodenia od dane, považoval žalovaný za irelevantnú.

5. Žalovaný v zhode so správcou dane konštatoval, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu dodala tovar a ktorá spĺňa podmienky ustanovené v § 66 ods. 2 písm. a), b), c) zákona o DPH, a preto je povinný pri predaji tovaru odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle § 22 ods. 1 predmetného zákona, keďže podľa § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru a týmto dňom je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

II.

Priebeh konania pred krajským súdom a Najvyšším súdom Slovenskej republiky

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

7. Žalobca v žalobe namietal najmä nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly a prekročenie maximálnej zákonom stanovenej dĺžky jej trvania (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), pričom poukázal na to, že prvé prerušenie trvalo tri a pol roka, čo je v hrubom rozpore s povinnosťou správcu dane vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov. Zaujal názor, že pokiaľ správca dane neobdrží požadované informácie v lehote troch mesiacov ustanovenej v článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie“), je povinný pokračovať v konaní aj bez týchto informácií a daňovú kontrolu ukončiť na základe skutkového stavu, ktorý má k dispozícii. Poukázal aj na to, že nečinnosť dožiadaných orgánov z iných členských štátov EÚ v žiadnom prípade nemôže ísť na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu. Žalobca tvrdil, že trvanie daňovej kontroly bolo neprimeraným zásahom do jeho práv a právom chránených záujmov. Poukázal na to, že odpoveď na ostatnú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktorú správca dane obdržal dňa 05.08.2016, sa netýkala zdaňovacieho obdobia máj 2012. Vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu podľa žalobcu pominul dôvod prvého prerušenia daňovej kontroly najneskôr dňa 20.06.2013, kedy správca dane obdržal odpoveď na žiadosť týkajúcu sa subjektu TRUCK-BOSS-TRADE Kft., keďže v zdaňovacom období máj 2012 predal vozidlá dodané touto spoločnosťou a spoločnosťou Tournier Kft. Žalobca tiež namietal, že v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol v rozpore s § 61 ods. 3 Daňového poriadku uvedený deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená. Preto považoval za sporné a otázne, či k prerušeniu daňovej kontroly vôbec došlo. Nakoniec žalobca namietal aj nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného vo vzťahu k uplatneniu osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH. Podľa žalobcu je túto osobitnú úpravu zdaňovania povinný použiť obchodník s ojazdenými vozidlami, ak ojazdené vozidlo kúpil v daňovom režime, kedy nemal nárok na odpočet DPH. Zdôrazňoval pritom tú skutočnosť, že správca dane v rámci daňovej kontroly nepreukázal nadobudnutie vozidiel žalobcom v režime oslobodenia od dane a zároveň potvrdil existenciu materiálneho plnenia.

8. Navrhujúc žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval na názore, že zákonná lehota jeden rok na vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená. Trval aj na tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku, a to z dôvodu nepreukázania osoby, ktorá dodala predmetný použitý tovar.

9. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/46/2019-85 zo dňa 01.04.2020 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, nakoľko bol toho názoru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Zároveň priznal žalobcovi nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu. V odôvodnení v poradí prvého rozsudku správny súd v súlade s § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) odkázal na odôvodnenie rozsudku správneho súdu č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019, ktorým zrušil rozhodnutia orgánov finančnej správy o určení dane tomu istému žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2012, vychádzajúc z výsledku rovnakej daňovej kontroly, pri prakticky totožnom skutkovom i právnom stave veci a s týmto sa aj stotožnil.

10. Z rozsudku správneho súdu č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019 vyplýva, že dôvodom zrušenia súvisiacich rozhodnutí žalovaného bolo neuvedenie dňa prerušenia daňovej kontroly v prvom rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 (bod 1 tohto rozsudku) v rozpore s § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Správny súd dospel k právnomu názoru, že ide o absenciu obligatórnej náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, bez ktorej „nie je možné určiť deň, kedy bola daňová kontrola prerušená, teda kedy prestala plynúť lehota na jej vykonanie.“ Za tento deň správny súd nepovažoval deň doručenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly daňovému subjektu a ani

deň právoplatnosti tohto rozhodnutia, lebo pre to nie je právny základ v § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Prvé rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 preto podľa správneho súdu bolo neúčinné a nemohlo vyvolať prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly. V dôsledku tohto stavu podľa správneho súdu daňová kontrola v predmetnej veci presiahla jednoročnú zákonnú lehotu a protokol z tejto kontroly preto nie je zákonným dôkazom pre účely nasledujúceho daňového konania (bod 43 až 46 rozsudku č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019).

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/76/2020 zo dňa 22.06.2021 zrušil v poradí prvý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie s tým, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keď neuvedenie dňa prerušenia v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 považoval za právny dôvod nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako podkladu pre rozhodnutia orgánov finančnej správy oboch stupňov. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že i keď neuvedenie dátumu prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o prerušení je procesným nedostatkom, tento nedostatok nemá dopad na zákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, či na zákonnosť samotného prerušenia. Argumentoval tým, že z logického a teleologického výkladu § 61 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že v takomto prípade je daňová kontrola prerušená dňom odoslania, resp. doručenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly.

12. Vo vzťahu k ďalšiemu procesnému postupu správneho súdu Najvyšší súd SR uviedol, že „úlohou správneho súdu bude vysporiadať sa s ostatnými otázkami, ktoré nastolil žalobca v správnej žalobe, teda s námietkami proti neprimeranej dĺžke trvania daňovej kontroly ako celku i vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, ako aj s hmotnoprávnymi námietkami k osobitnému spôsobu zdaňovania použitého tovaru nadobudnutého z iných členských štátov EÚ deklarovanými dodávateľmi.“

III.

Napadnutý rozsudok krajského súdu

13. V ďalšom konaní krajský súd rozsudkom č. k. 11S/100/2021-262 zo dňa 10.11.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „v poradí druhý rozsudok krajského súdu“) žalobu žalobcu zamietol. Zároveň rozhodol, že žalovanému sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

14. V odôvodnení v poradí druhého rozsudku sa krajský súd v súlade s § 140 SSP stotožnil s právnym posúdením uvedeným v rozsudku správneho súdu č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05.09.2019 (ďalej aj „citovaný rozsudok“). Považoval ho za plne aplikovateľný na prejednávanú vec, a to z dôvodov, že v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/39/2018 (i) vystupovali rovnakí účastníci konania, (ii) predmetom konania bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí orgánov finančnej správy týkajúcich sa (totožnej) daňovej kontroly DPH, (iii) žalobca uviedol rovnaké žalobné námietky (predovšetkým namietal trvanie daňovej kontroly tvrdiac, že bola prekročená zákonom stanovená lehota na jej vykonanie, v dôsledku čoho je protokol z takejto daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom a že v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nie je uvedený deň jej prerušenia), (iv) zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, (v) sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (marec 2012) a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty (7.650,- Eur).

15. Krajský súd sa v dôvodoch napadnutého rozsudku v plnom rozsahu odvolal na citovaný rozsudok a poukázal tiež na to, že Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22.06.2021 kasačnú sťažnosť sťažovateľa (žalobcu) proti citovanému rozsudku zamietol.

16. K námietke neprimeranej dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola začala dňa 03.10.2012 a mala byť ukončená dňom 03.10.2013. Následne dňa 15.01.2013 došlo k prerušeniu daňovej kontroly, ktoré trvalo do 05.08.2016. K druhému prerušeniu daňovej kontroly došlo dňom 22.11.2016 a trvalo do 02.01.2018. Daňová kontrola bola ukončená dňom 02.03.2018, kedy boli

žalobcovi doručené protokoly z daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že samotná daňová kontrola okrem dní, keď bola prerušená, a teda keď ani neplynú lehoty podľa Daňového poriadku, trvala celkom 273 dní, čo je súladné s dĺžkou daňovej kontroly vyplývajúcej z § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V tejto súvislosti správny súd poukázal na argumentáciu uvedenú v citovanom rozsudku, a to predovšetkým na to, že problematika dĺžky trvania daňovej kontroly bola opakovane judikovaná či už Najvyšším súdom SR alebo aj Ústavným súdom SR (III. ÚS 726/2016, III. ÚS 24/2010).

17. K námietke žalobcu, ktorá sa týka neuvedenia dátumu, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, správny súd uviedol, že napriek určitému pochybeniu pri vyhotovovaní rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nebol žalobca dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Z obsahu ustanovení o prerušení daňovej kontroly Daňového poriadku vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo zabrániť, aby k prerušeniu konania mohlo dôjsť skôr, ako má daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť, resp. aby časový sklz medzi začiatkom lehoty, od kedy je konanie prerušené a kedy sa o tom daňový subjekt aj reálne dozvie, bol čo najkratší. Hoci správca dane deň, od kedy je konanie prerušené, neuviedol, o prerušení rozhodol dňa 07.01.2013 a za deň prerušenia konania považoval deň, kedy sa daňový subjekt o prerušení dozvedel, čím bol zmysel právnej úpravy ako aj úmysel zákonodarcu zachovaný. Následne správny súd poukázal na to, že totožný právny názor zaujal i Najvyšší súd SR pri preskúmaní v poradí prvého rozsudku krajského súdu (odsek 34 rozsudku 1Sžfk/76/2020 zo dňa 22.06.2021).

18. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd vo vzťahu k ďalším námietkam žalobcu uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca deklaroval v zdaňovacom období máj 2012 nadobudnutie použitých motorových vozidiel z Maďarska od dodávateľov: Tournier Car Kft., 1157 Budapest a TRUCK-BOSS TRADE Kft, 1039 Budapest, pričom pri predaji týchto vozidiel si uplatnil osobitnú úpravu dane pri použití tovaru v zmysle § 66 zákona o DPH tvrdiac, že dodávateľom bol subjekt, ktorý nie je identifikovaný pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte. Z medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že spoločnosť Tournier Car Kft. sa v obchodnom registri nenachádza, na faktúrach sa uvádza neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH HU23973733 je neplatné. K spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE Kft. správca dane zistil, že IČ DPH HU22720995 bolo dňom 07.02.2012 zrušené, spoločnosť je v procese zániku, daňové priznanie DPH naposledy podala za obdobie 2. štvrt'roka 2010 bez uvedenia akýchkoľvek transakcií, a teda žiadna z uvedených dodávateľských spoločností sa na adrese uvádzaného sídla nenachádza. Vykonaným šetrením preto bolo ustálené, že deklarovaným dodávateľom je buď neexistujúca osoba resp. osoba, ktorá odmietla, že by žalobcovi predmetný tovar dodávala. Správny súd dospel k záveru, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu mala dodať tovar a ktorá by zároveň spĺňala podmienky uvedené v § 66 ods. 2 písm. a), b) a c) zákona o DPH. Nemožno potom ani podľa správneho súdu tvrdiť, či táto osoba je alebo nie je identifikovaná na DPH v členskom štáte EÚ, a preto bol žalobca povinný odvieť daň zo základu zisteného v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

IV.

Kasačná sťažnosť

19. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že: a) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a b) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší súd SR 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.

20. Nestotožňujúc sa s napadnutým rozsudkom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti zotrval na žalobných dôvodoch a v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol tieto sťažnostné body:

- odôvodnenie napadnutého rozsudku je nedostatočné a nepresvedčivé;

- správny súd sa nevysporiadal s otázkami tak, ako to stanovil Najvyšší súd SR, a to napriek viazanosti právnym názorom vysloveným v zrušujúcom rozsudku;
- dĺžka daňovej kontroly bola neprimeraná, (nakoľko daňová kontrola začala dňa 03.10.2012 a bola ukončená dňa 02.03.2018 doručením protokolov z daňovej kontroly), a to najmä s poukazom na tú skutočnosť, že sťažovateľ poskytoval správcovi dane potrebnú súčinnosť a priebeh daňovej kontroly žiadnym spôsobom nestážoval ani nemaril. S otázkou primeranosti dĺžky trvania daňovej kontroly sa pritom podľa názoru sťažovateľa správny súd riadne nevysporiadal. V tejto súvislosti dodal, že celková dĺžka daňovej kontroly porušuje zásadu podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku;
- sťažovateľ tiež namietal nevysporiadanie sa s hmotnoprávnymi námietkami k osobitnému spôsobu zdaňovania použitého tovaru zo strany správneho súdu.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

V.

Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „kasačný súd“) 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.

23. 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 4.433,33 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 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 týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne totožné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22.06.2021 (zdaňovacie obdobie marec 2012) a predovšetkým na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023 (zdaňovacie obdobie október 2011). V predmetných konaniach, ktoré sa týkali tej istej daňovej kontroly len iných zdaňovacích období, za rovnakého skutkového základu vychádzajúceho 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. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023, v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2011, v ktorej kasačný súd rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa založenej na rovnakých sťažnostných dôvodoch a argumentácii sťažovateľa, a to pri totožnom skutkovom stave a obdobnom právnom posúdení veci správnym súdom), s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávajúcu vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách vykonáva iné úpravy a doplnenia textu. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku. V citovanom rozsudku používaný pojem „sťažovateľka“ označuje sťažovateľa.

25. 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 (napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.)“

26. „Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je písaná príliš všeobecne, bez konkrétnych námietok a výhrad či už k postupu správneho súdu alebo k jeho záverom. Kasačný súd dáva do pozornosti, že podľa § 445 ods. 1 písm. c) SSP je náležitosťou kasačnej sťažnosti vymedzenie konkrétnych dôvodov podania kasačnej sťažnosti (a teda aj nezákonnosti rozsudku správneho súdu), pričom nesprávne právne posúdenie musí sťažovateľ podľa § 440 ods. 2 SSP vymedziť tak, že uvedie konkrétne právne posúdenie správneho súdu, ktorého nesprávnosť namieta a vymedzí tiež v čom spočíva jeho nesprávnosť. Kasačný súd pritom za sťažovateľku dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho súdu nevyhľadáva. Nedostatočné vymedzenie sťažnostných bodov môže viesť k odmietnutiu kasačnej sťažnosti podľa § 459 písm. e) SSP. V predmetnej veci zastáva kasačný súd názor, že sťažnostné body vymedzené sťažovateľkou, napriek ich všeobecnosti umožňujú meritórne prejednanie podanej kasačnej sťažnosti. V duchu starorímskeho *vigilantibus iura scripta sunt* však kasačný súd tiež jedným dychom dodáva, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti a vážnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala. Za čo nesie zodpovednosť práve sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP) v súčinnosti s jej právnym zástupcom.

27. Kasačnou sťažnosťou sťažovateľky sa vinú v zásade dve námietky (i) nedostatočné odôvodnenie napádaného rozsudku a nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k primeranosti dĺžky daňovej kontroly a (ii) nedostatočné odôvodnenie napádaného rozsudku vo vzťahu k odobreniu záveru žalovaného o nesplnení podmienok pre daňový režim uplatnený sťažovateľkou.

28. [K prvej námietke kasačný súd uvádza, že správny súd sa správne vysporiadal so žalobnou námietkou prekročenia celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly. Krajský súd k tejto námietke konkrétne uviedol, že po vylúčení obdobia prerušenia daňovej kontroly z dôvodu iniciovania medzinárodnej výmeny informácií daňová kontrola trvala celkovo 273 dní (odsek 63 napadnutého rozsudku, odsek 16 tohto rozsudku), pričom sťažovateľ nepredstrel nijaké argumenty, ktoré by správnosť tohto záveru krajského súdu spochybnili. Kasačný súd dodáva, že takáto dĺžka daňovej kontroly nie je neprimeraná a celkom zjavne neporušuje žiadne z ustanovení Daňového poriadku. S odkazom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 krajský súd tiež objasnil sťažovateľovi, že počas prerušenia daňovej kontroly sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly nepočítajú, ale ich plynutie sa prerušuje (odsek 63 a 64 napadnutého rozsudku) a vysporiadal sa aj s otázkou, prečo prekročenie lehoty na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií podľa čl. 10 Nariadenia nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného (odsek 63 a 64 napadnutého rozsudku, odseky 24 až 30 citovaného rozsudku, odsek 16 tohto rozsudku). Hoci správny súd sa mohol podrobnejšie zaoberať aj primeranosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly a dĺžkou daňovej kontroly vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, tak ako mu to uložil Najvyšší súd SR v zrušujúcom rozsudku, kasačný súd nepovažoval za účelné a hospodárne zrušiť z tohto dôvodu napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Účastníkom konania je totiž postoj krajského súdu i kasačného súdu k týmto otázkam dobre známy, a to z rozhodnutí týkajúcich sa obdobného skutkového a právneho stavu vo vzťahu k tej istej daňovej kontrole. Krajský súd sa v rozsudku sp. zn. 21S/117/2021 zo dňa 26.04.2022 sťažovateľom namietanou primeranosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly zaoberal veľmi rozsiahlo a podrobne. Vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam uviedol, že správca dane nevykonával samostatnú daňovú kontrolu pre jednotlivé zdaňovacie obdobia, ale vykonával kontrolu, v ktorej kontroloval viacero zdaňovacích období a táto procesná situácia mu nedovoľovala pokračovať v jej výkone následne potom ako získal informácie potrebné pre správne určenie dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Kasačný súd sa s uvedeným názorom krajského súdu stotožňuje, pričom iný senát kasačného súdu práve citovaným rozsudkom sp. zn. 3Sfk/121/2022 zo dňa 30.01.2023 kasačnú

sťažnosť sťažovateľa proti tomuto rozsudku krajského súdu sp. zn. 21S/117/2021 zo dňa 26.04.2022 taktiež zamietol].

29. Keďže sťažovateľka neuvádza, ktorá konkrétna úvaha správneho súdu pri posudzovaní primeranosti dĺžky daňovej kontroly a jej vplyve na zákonnosť rozhodnutia žalovaného bola nesprávna, kasačný súd môže len bez ďalšieho konštatovať, že táto sťažnostná námietka je nedôvodná.

30. Rovnako kasačný súd uvádza, že správny súd sa dostatočne vysporiadal aj s otázkou (ne)preukázania hmotnoprávnych podmienok osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru uplatneného sťažovateľkou. Tieto odpovede sú obsiahnuté v [odsekoch 65 až 69 napadnutého rozsudku]. Keďže sťažovateľka neuvádza, v čom mali byť tieto úvahy správneho súdu nesprávne, ktoré jej podstatné žalobné tvrdenia správny súd opomenul alebo nesprávne vyhodnotil, kasačný súd môže len opätovne konštatovať nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľky aj v tejto časti.“

31. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané nerešpektovanie právneho názoru vysloveného v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/76/2020 zo dňa 22.06.2021, kasačný súd konštatuje, že správny súd plne rešpektoval právny názor týkajúci sa irelevantnosti neuvedenia dátumu prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o jej prerušení vo vzťahu k zákonnosti napadnutých rozhodnutí. Až na vyššie uvedený nedostatok (bod 28 odôvodnenia tohto rozsudku) krajský súd rešpektoval aj pokyny Najvyššieho súdu SR uvedené v danom rozsudku týkajúce sa ďalšieho postupu krajského súdu. V ďalšom procesnom postupe sa krajský súd vysporiadal so žalobnými námietkami sťažovateľa, podrobil prieskumu otázku dĺžky daňovej kontroly a náležite sa zaoberal aj otázkou (ne)preukázania hmotnoprávnych podmienok osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru uplatneného sťažovateľom v predmetnej veci.

32. V kontexte súdnej veci považuje kasačný súd za potrebné pre úplnosť poukázať na otázku prekročenia lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií aj podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

33. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 HYDINA SK, s.r.o. zo dňa 30.09.2021 judikoval, že: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Nariadenie“) v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

34. Lehota na poskytnutie informácií podľa čl. 10 Nariadenia je lehotou stanovenou pre dožiadaný orgán iného členského štátu a nie pre správca dane vykonávajúceho daňovú kontrolu v dožadujúcom členskom štáte, ktorý dodržanie lehoty príslušným dožiadaným orgánom nemohol relevantným spôsobom ovplyvniť. V predmetnej veci správca dane opakovane, v pravidelných intervaloch a bez riadnej odpovede dožiadaný orgán iného členského štátu urgoval. Táto skutočnosť bezrozporne vyplýva z administratívneho spisu. Tvrdenie, že správca dane by mal pokračovať v daňovej kontrole aj bez požadovaných informácií, ktoré nezískal v primeranej lehote, resp. ich nezískal v lehote určenej v čl. 10 Nariadenia, nemá oporu v Daňovom poriadku a ani v príslušnom Nariadení. Platná právna úprava nespája žiadne právne následky s prekročením procesných lehôt stanovených na uskutočnenie medzinárodnej výmeny daňových informácií.

35. Sumarizujúc vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Považujúc napadnutý rozsudok správneho súdu za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a v postačujúcej miere odôvodnený, kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

36. Záverom kasačný súd poznamenáva, že Najvyšší správny súd SR v súvislosti s otázkou prípustnosti, resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu SR pri svojom

rozhodovaní konštatuje, že uvedenú konštantnú prax judikovanú Najvyšším súdom SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01.08.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

37. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 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.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.