Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	1Sfk/40/2023
Identifikačné číslo spisu:	2020200167
Dátum vydania rozhodnutia:	26. júna 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Marián Fečík
Funkcia:	predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:2020200167.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): VV - AGRO, s.r.o., so sídlom Krajná 37, 917 01 Trnava, IČO: 36 250 678, právne zastúpený: MV Legal s. r. o., so sídlom Jedenásta 16, 831 01 Bratislava, IČO: 36 857 947, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100782533/2020 zo dňa 17. apríla 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/61/2020 - 495 zo dňa 09. decembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/61/2020 - 495 zo dňa 09. decembra 2021 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100782533/2020 zo dňa 17. apríla 2020 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trnava, pobočka Senica (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu spoločnosti VV - AGRO, s.r.o., so sídlom Krajná 37, 917 01 Trnava, IČO: 36 250 678 (ďalej aj „žalobca“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február 2013.

2. Daňová kontrola DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2013 začala dňa 23. apríla 2013 v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9212401/5/1559194/2013 zo dňa 23. apríla 2013. Správca dane v rámci preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane vydal dňa 04. februára 2014 rozhodnutie č. 9212401/5/442496/2014/DoV, ktorým prerušil daňovú kontrolu (ďalej aj „rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly“). V odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly

správca dane uviedol, že dňa 28. novembra 2013 bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) v zmysle Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty zo dňa 07. októbra 2010 (ďalej aj „Nariadenie“). Správca dane z uvedeného dôvodu daňovú kontrolu prerušil odo dňa 07. februára 2014 do obdržania odpovede na žiadosť o MVI, pričom konštatoval, že v kontrole bude pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo sťažovateľovi doručené dňa 10. februára 2014.

3. Dňa 28. novembra 2013 správca dane zaslal dve žiadosti o MVI:
- MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. zo dňa 28. novembra 2013, dožiadaný štát Maďarská republika,
- MVI týkajúca sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013, dožiadaný štát Česká republika;

4. Konečná odpoveď na žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. bola správcovi dane doručená dňa 28. februára 2014. Konečná odpoveď na žiadosť o MVI týkajúcu sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013 bola správcovi dane doručená dňa 22. októbra 2014. Správca dane následne rozhodol, že dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 14. júla 2015, o čom zaslal žalobcovi oznámenie č. 20525481/2015 zo dňa 16. júla 2015.

5. Správca dane o výsledku daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2013 vyhotovil protokol č. 20749948/2015 zo dňa 31. augusta 2015 (ďalej aj „Protokol“). Na základe výsledkov uvedených v Protokole a na základe vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 100337847/2017 zo dňa 21. februára 2017, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 1.066.830,80 eur, pričom žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 1.034.780,49 eur a vyrubil daň v sume 32.050,31 eur. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102200830/2017 zo dňa 17. októbra 2017 a to tak, že rozhodnutie správcu dane č. 100337847/2017 zo dňa 21. februára 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane po vyrubovacom konaní prebiehajúcom po prvom odvolacom konaní vydal rozhodnutie č. 101677747/2018 zo dňa 28. augusta 2018, ktorým obdobne žalobcovi určil rozdiel dane v sume 1 066 830,80 eur, a voči ktorému sa žalobca opäť odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. 293605/2019 zo dňa 24. mája 2019 napadnuté rozhodnutie správcu dane č. 101677747/2018 zo dňa 28. augusta 2018 opäť zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane následne po ďalšom vyrubovacom konaní prebiehajúcom po druhom odvolacom konaní vydal rozhodnutie č. 102441470/2019 zo dňa 25. októbra 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým zotrval na svojich pôvodných záveroch, t. .j ktorým podľa § 68 ods. 5 a od. 6 zákona 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 február 2013 v sume 1.066.830,80 eur na DPH, pričom správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 1.037.780,49 eur a vyrubil daň v sume 32.050,31 eur.

6. Správca dane sa v rámci daňovej kontroly DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2013 zameral na opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane na základe predložených faktúr špecifikovaných v prvostupňovom rozhodnutí od deklarovaných dodávateľov, obchodných spoločností BAKQD spol. s r.o. so sídlom v Bratislave, OSP Slovensko, s.r.o. so sídlom v Ivanke pri Nitre, AGRODOL s.r.o. so sídlom v Šamoríne, P&A Group, s.r.o. so sídlom vo Vydranoch, S.O.B. Bau s.r.o. so sídlom v Gabčíkove, AGRO ML s.r.o. so sídlom vo Veľkom Mederi a Equinox Trade s.r.o. so sídlom v Dunajskej Strede, za dodanie poľnohospodárskych plodín - repka olejná, kukurica kŕmna a slnečnica čierna.

7. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval účasť žalobcu na daňovom podvode, o ktorom žalobca mohol vedieť. Uzavrel, že aj keď žalobca formálne splnil všetky podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), správca dane preukázateľne zistil, že plnenie je spojené s

daňovým podvodom na inom - predchádzajúcom aj nasledujúcom - stupni zdaniteľného obchodu, o ktorom žalobca mohol vedieť. Žalobca sa mal výberom svojich dodávateľov a taktiež výberom svojich odberateľov z iných členských štátov EÚ zapojiť do podvodných reťazcov ako koncový odberateľ tovaru na území Slovenska, pričom správca dane zdôraznil, že výber obchodných partnerov bol žalobcovým legitímnym rozhodnutím.

8. Správca dane ďalej uviedol, že sa mu ani v jednom prípade deklarovaných zdaniteľných plnení nepodarilo preveriť pôvod tovaru a zistiť prvotného pestovateľa predmetných poľnohospodárskych plodín. Na základe preverovania všetkých článkov obchodných reťazcov zameraných na dodávku poľnohospodárskych plodín, aj prostredníctvom inštitútu MVI s maďarskou a českou daňovou správou, správca dane dospel k zisteniam, že žalobca bol zapojený do karuselového podvodu, v rámci ktorého pri deklarovaných dodávkach tovaru obchodné spoločnosti na začiatku reťazca sú nekontaktné, nepodávajú daňové priznania, so správcom dane nekomunikujú, pričom zahraniční odberatelia žalobcu deklarovali predaj toho istého tovaru, väčšinou v ten istý deň, tým istým kamiónom naspäť na Slovensko a podľa vyjadrení orgánu maďarskej daňovej správy v daných prípadoch nešlo o reálny obchod, ale len o obchod deklarovaný faktúrami, ktoré neboli vystavované na reálnom základe.

9. Správca dane posudzoval skutočný obsah právneho úkonu pred formou, ktorá podľa záverov správcu dane zakrývala skutočný právny obsah. Zistenia správcu dane indikujú účasť žalobcu na podvodnom reťazci spoločností, v ktorom boli zapojené spoločnosti neplniace si svoje daňové povinnosti, čo umožnilo ďalším článkom reťazca neoprávnene si uplatňovať odpočítanie dane alebo znižovať daňovú povinnosť. Žalobca podľa správcu dane vykazuje známky - „broker“, ktorý nakupuje tovary od nárazníkovej spoločnosti a dodáva ich ďalej odberateľom do iného členského štátu EÚ a nárokuje si nadmerné odpočty DPH.

10. Na základe vyššie uvedeného správca dane s odvolaním na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recykling odmietol žalobcovi priznanie práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných plnení, ktoré sa mali uskutočniť medzi žalobcom a spoločnosťami BAKQD spol. s r.o., OSP Slovensko, s.r.o. AGRODOL s.r.o., P&A Group, s.r.o., S.O.B. Bau s.r.o., AGRO ML s.r.o. a Equinox Trade s.r.o..

11. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100782533/2020 zo dňa 17. apríla 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), a to tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

12. Žalovaný zhrnul, že odvolacie námietky žalobcu neboli opodstatnené a že postup správcu dane bol v súlade s Daňovým poriadkom, zo zákonom o DPH a v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, pričom chránil záujmy štátu a dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu. Poukázal na závery správcu dane o tom, že žalobca bol jedným z článkov koordinovaného reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti. Potvrdil závery správcu dane o účasti žalobcu na podvode a preukázaní, že žalobca mohol vedieť, že dodávky, ktoré prijal, boli súčasťou podvodu. Žalobca neurobil dostatočné opatrenia pri výbere svojich dodávateľov a odberateľov a vlastným neobozretným a neopatrným počínaním sa vystavil riziku zapojenia do podvodného reťazca.

13. V súvislosti s odvolacou námietkou žalobcu o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nezákonného prerušenia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že prerušenie daňovej kontroly bolo v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku opodstatnené, keď správca dane preveroval okolnosti obchodovania žalobcu v zahraničí a za týmto účelom zasielal dožiadania daňovým orgánom v zahraničí. Žalovaný konštatoval, že predmetná daňová kontrola DPH u žalobcu za mesiac február 2013 bola riadne prerušená odo dňa 07. februára 2014 z dôvodu, že dňa 28. novembra 2013 bola zaslaná žiadosť o MVI za účelom získania informácií podľa Nariadenia, pričom podľa žalovaného je rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly právoplatné a platí prezumpcia jeho správnosti, teda je vecne

správne a zákonné, pretože nebolo kompetentným orgánom zmenené alebo zrušené. Žalovaný poukázal na § 61 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane pokračuje v daňovom konaní, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Žalovaný zdôraznil, že na žiadosť o MVI zo dňa 28. novembra 2013 prišla konečná odpoveď týkajúca sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. dňa 22. októbra 2014. Žalovaný poukázal na obsah odpovede dožiadaného orgánu, ktorý uviedol, že existuje rozpor medzi výpoveďou spoločnosti PERTINAX s.r.o. a skutočnosťami uvedenými na prepravných dokumentoch. Žalovaný mal za to, že správca dane na základe tejto odpovede nezískal kompletné informácie objasňujúce okolnosti obchodovania žalobcu, preto podľa názoru žalovaného dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo nemožno považovať za pominuté. Žalovaný prijal záver, že správca dane získal kompletné informácie o predmetnom obchode až z konečnej odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 03. mája 2013, doručenej správcovi dane dňa 14. júla 2015 (týkajúcej sa spoločnosti AND - JUHAN Kft.), v ktorej sa okrem iného uvádza: „vystavené faktúry medzi VV-Agro s.r.o. a PERTINAX s.r.o. neboli akceptované našimi kontrolórmi ako IC nadobudnutie, keďže obchodné transakcie neboli realizované, ale boli vydané len faktúry.“. Žalovaný mal za to, že až po získaní týchto informácií pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo a správca dane zaslal žalobcovi oznámenie č. 20525481/2015, v ktorom žalobcovi oznámil, že dňa 14. júla 2015 pominuli dôvody prerušenia kontroly. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že zákonná lehota na výkon daňovej kontroly nebola prekročená, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/18/2014 zo dňa 23. marca 2016.

II. Konanie pred správnym súdom

14. Žalobca podal na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „správny súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Žalobca v podanej žalobe navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

15. Správny súd rozsudkom č. k. 14S/61/2020 - 495 zo dňa 09. decembra 2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

16. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že od začatia daňovej kontroly, t. j. od druhej polovice apríla 2013, do vydania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly dňa 04. februára 2014, správca dane za účelom preverenia žalobcom deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení a intrakomunitárnych dodávok tovaru realizoval 20 žiadostí o MVI (inak 29 do konca februára 2014), ďalej zaslal 16 urgencií na odpovede jeho žiadostí o MVI (celkovo v preskúmavanom konaní zaslal správca dane 21 urgencií), zaslal 19 dožiadaní a 15 žiadostí a výziev o súčinnosť, pričom zároveň vykonával v priebehu apríla 2013 až februára 2014 miestne zisťovania, predvolania svedkov, realizoval výsluchy a spracovával odpovede a čiastočné odpovede na žiadosti o MVI, dožiadania, žiadosti a výzvy na predloženie dokladov a poskytnutie podobnej súčinnosti zo strany preverovaných dodávateľov, prepravcov a tretích osôb (finančných ústavov). Celkovo bolo správcovi dane doručených 38 odpovedí a čiastočných odpovedí na jeho žiadosti o poskytnutie MVI a 23 odpovedí na dožiadania, žiadosti o súčinnosť a výzvy správcu dane adresovaných dožiadaným správcom dane a iným právnickým osobám.

17. Správny súd poukázal na to, že v rámci daňovej kontroly boli preverované viaceré obchodné reťazce s poľnohospodárskymi komoditami, pôvod tovaru, jeho pohyb a skutočnosti potrebné pre posúdenie splnenia zákonných podmienok na odpočet dane (preverovanie dodania tovaru od deklarovaných dodávateľov) ako aj zákonných podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH (preverenie reálnej prepravy a dodania tovaru na územia členských štátov deklarovaným odberateľom registrovaným pre DPH v inom členskom štáte). Boli zistené a preverované viaceré kombinácie obchodných reťazcov, v rámci ktorých správca dane preveroval dodávateľov a subdodávateľov žalobcu, ako aj maďarských a českých odberateľov, vrátane deklarovaných prepravcov tovaru, pričom spolu išlo o preverenie cca 35 právnických osôb, v mnohých prípadoch, okrem preverenia daňových dokladov a informácií vedených u miestne príslušných správcov dane, aj

výsluchmi ich konateľov. S prihliadnutím na uvedené množstvo vyhľadávacích a procesných úkonov realizovaných správcom dane, ako aj s prihliadnutím na rôzne kombinácie obchodných spoločností zúčastnených v preverovaných obchodných reťazcoch, podľa správneho súdu nemožno prisvedčiť námietke žalobcu napádajúcej prieťahy v konaní v trvaní 7 mesiacov na strane správcu dane, podľa žalobcu spôsobené oneskoreným zaslaním žiadostí o MVI (7 mesiacov po začatí daňovej kontroly) za účelom preverenia odberateľov spoločností V Trans-Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o.. Podľa správneho súdu z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že úkony v rámci daňovej kontroly správca dane realizoval chronologicky, v primeranom čase a v nadväznosti na postupne pribúdajúce informácie dopĺňal prostredníctvom inštitútov správy daní ďalšie preverenia skutočností potrebných pre správne určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie.

18. S prihliadnutím na množstvo preverovaných skutočností súvisiacich s deklarovanými zdaniteľnými plneniami a intrakomunitárnymi dodaniami tovaru, ktoré v rámci početných dožiadaní a žiadostí MVI správca dane zabezpečoval, ako aj s prihliadnutím na náročnosť pripravovaných výsluchov svedkov, s ohľadom na rôznorodosť ich pobytu mimo územia Slovenskej republiky a na úroveň ich spolupráce s príslušnými správcami dane, správny súd konštatoval, že s ohľadom na množstvo vykonávaných dôkazov ako aj systém postupov a práce daňových orgánov spolupracujúcich podľa Nariadenia, správca dane v rámci predmetnej daňovej kontroly a v preskúmavanom konaní postupoval systematicky a priebežne a v časovej súslednosti, ktorá neodôvodňuje prijať záver o nečinnosti alebo liknavosti v realizácii úkonov správy daní, a to ani v priebehu prvých 7 mesiacov výkonu daňovej kontroly a ani v nasledujúcom čase.

19. Správny súd zároveň nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že doručením odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX, s.r.o. (dňa 22. októbra 2014) pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a došlo (ex lege) k ukončeniu jej prerušenia a tým sa (ipso facto) obnovilo aj plynutie ročnej lehoty pre výkon daňovej kontroly. Rovnako nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že doručenie konečnej odpovede na žiadosť správcu dane o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti AND-JUHAN Kft. (dňa 14. júla 2015) bolo pre účely prerušenia daňovej kontroly irelevantné z dôvodu, že išlo o odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 03. mája 2013, v súvislosti s ktorou správca dane daňovú kontrolu neprerušil. Správny súd v nadväznosti na vyslovený nesúhlas dôvodil, že vo vzťahu k odberateľovi žalobcu spoločnosti PERTINAX s.r.o., dožiadaný daňový orgán maďarskej finančnej správy v odpovedi doručenej správcovi dane dňa 22. októbra 2014 uviedol, že medzi výpoveďou odberateľa spoločnosti PERTINAX s.r.o. a skutočnosťami uvedenými na prepravných dokumentoch je rozpor, a teda nebola to v zmysle vyhodnotenia konajúceho správcu dane kompletná odpoveď k preverovaným skutočnostiam. Až v odpovedi na žiadosť o MVI týkajúcej sa spoločnosti AND-JUHAN Kft doručenej správcovi dane dňa 14. júla 2015 dožiadaný daňový orgán členského štátu uviedol, že vystavené faktúry medzi VV - AGRO s.r.o. a PERTINAX s.r.o. neboli akceptované ich kontrolórmi ako IC nadobudnutie, keďže obchodné transakcie neboli realizované, ale boli vystavené len faktúry. Správny súd tak súhlasil s tvrdením žalovaného, že pre účely preverenia reálneho základu trojstranného obchodu medzi žalobcom VV - AGRO s.r.o. › PERTINAX s.r.o.› AND-JUHAN Kft. za kompletnú odpoveď na žiadosť o MVI, hoc týkajúcu sa v podstate priameho odberateľa žalobcu AND-JUHAN Kft., možno považovať až odpoveď doručenú dňa 14. júla 2015, ktorá sa v podstate týkala aj žalobcom deklarovaného odberateľa spoločnosti PERTINAX s.r.o., resp. obchodnej transakcie s týmto odberateľom.

20. Správny súd dodal, že odhliadnuc od uvedeného, ak by tomu tak aj nebolo, prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 10 vety druhej Daňového poriadku, t. j. za účelom potrebného získania informácií podľa Nariadenia, nie je viazané na konkrétnu žiadosť o MVI zaslanú správcom dane dožiadanému cudziemu orgánu finančnej správy členského štátu. Konštatoval, že vzhľadom na množstvo, obsažnosť a rozmanitosť informácií preverovaných a získavaných prostredníctvom daňových orgánov členských štátov, by bol postup predpokladaný žalobcom (že ku každej žiadosti o MVI je potrebné vydať osobitné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, príp. daňového konania, v nadväznosti na zákonný zánik prerušenia v prípade prijatia odpovede na konkrétnu žiadosť o MVI) nehospodárny, neprehľadný a nezodpovedal by zásade materiálnej pravdy a voľného hodnotenia dôkazov konajúcim správcom dane, majúcim povinnosť

dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 3 ods. 3 v spojení s § 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku), hodnotiac dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Podľa názoru správneho súdu má z uvedeného dôvodu správca dane právo stanoviť, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, čo je podmienené jeho zodpovednosťou za vedenie a vykonanie riadneho dokazovania vo vzťahu k predmetu toho ktorého konania. Teda skutočnosť, že v súvislosti so žiadosťou o MVI zo dňa 03. mája 2013 vo veci odberateľa žalobcu AND-JUHAN Kft. nebolo vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, nie je podľa správneho súdu procesne významné vo vzťahu k posúdeniu pominutia účinkov neskôr vydaného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, prípadne takéhoto rozhodnutia vydaného v súvislosti s inou žiadosťou o MVI.

21. Správny súd dal do pozornosti, že v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 04. februára 2014 nie je vyslovene uvedené, o ktorú žiadosť o MVI ide, pričom v ten deň boli vydané dve žiadosti o MVI, ohľadom dvoch odberateľov žalobcu, okrem spoločnosti PERTINAX s.r.o., CZ aj ohľadom spoločnosti V Trans-Speditio Kft., HU. Zároveň správny súd dal do pozornosti, že v čase zaslania žiadosti o MVI zo dňa 03. mája 2013 ohľadom spoločnosti AND-JUHAN Kft., HU, čo bolo 12 dní po začatí predmetnej daňovej kontroly, by prerušenie daňovej kontroly hneď na jej začiatku z dôvodu potreby získania informácii využitím inštitútu MVI bolo s ohľadom na cieľ daňovej kontroly predčasné a neúčelné. Jednak na začiatku daňovej kontroly bol predpoklad získania odpovede od dožiadaného daňového orgánu členského štátu v primeranom čase pred skončením daňovej kontroly a jednak správca dane od začiatku daňovej kontroly realizoval úkony preverovania kontrolovaných zdaniteľných plnení formou dožiadaní na iných správcov dane, formou výziev a žiadostí o súčinnosť a rovnako tak miestnych zisťovaní a výsluchov svedkov konateľa žalobcu a iných svedkov, o ktorých bol upovedomovaný aj žalobca. V prípade prerušenia daňovej kontroly by správca dane uvedené vyhľadávacie a procesné úkony voči žalobcovi nevykonával, čo by bol z pohľadu účelu výkonu daňovej kontroly neefektívny postup. Z uvedeného dôvodu podľa názoru správneho súdu nie je namieste viazať naplnenie dôvodu prerušenia daňovej kontroly len na získanie odpovede na jednu zo žiadostí o MVI, ale je v záujme riadneho zistenia skutkového stavu a preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení, príp. plnení oslobodených od dane, získať potrebné informácie, resp. odpovede na všetky žiadosti o MVI.

22. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku ďalej konštatoval najmä nasledovné skutočnosti:
- nedodržanie trojmesačnej lehoty stanovenej v čl. 10 Nariadenia na zaslanie odpovedí na žiadosti o MVI nespôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly, jej zistení, či nezákonnosť rozhodnutia vo veci samej, s nedodržaním uvedenej lehoty Nariadenie a ani Daňový poriadok nespájajú žiadne účinky vo vzťahu k zákonnosti, resp. nezákonnosti takto získaných informácií alebo nemožnosťou ich použitia v daňovom konaní, pričom poukázal na právne závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora EÚ z 30. septembra 2021 vo veci C-186/20 HYDINA SK s.r.o.,
- pokiaľ žalobca namietal porušenie jeho procesného práva byť prítomný na výsluchoch svedkov a klásť im otázky, toto porušenie správny súd z obsahu administratívneho spisu nezistil, mal za to, že správca dane o pripravovaných výsluchoch svedkov žalobcu upovedomoval a tento sa ich aj zúčastňoval, pokiaľ sa dôkazný prostriedok výpoveďou svedka realizoval,
- rovnako tak neprisvedčil namietanému porušeniu práva žalobcu byť upovedomený o výsluchoch svedkov, ktoré boli realizované dožiadanými daňovými orgánmi členských štátov, resp. porušeniu práva žalobcu byť prítomný na výsluchoch týchto svedkov a klásť im otázky pred daňovými orgánmi v rámci MVI, a to ani v tom prípade, že o zabezpečenie tohto práva žalovaný v žiadostiach o poskytnutie MVI výslovne žiadal, pričom správny súd zdôraznil, že Nariadenie takéto práva daňovým subjektom nezaručuje; podľa správneho súdu neobstojí tvrdenie ani predstava žalobca, že v prípade jeho osobnej účasti na výsluchoch svedkov pred daňovými orgánmi maďarskej finančnej správy by bol výsledok týchto procesných úkonov preň priaznivejší,
- vo vzťahu k námietke napádajúcej realizácie miestnych zisťovaní správcom dane správny súd mal za to, že žalobca nebol na svojich právach zo strany správcu dane nijako obmedzovaný,
- zdôraznil, že pokiaľ ide o výpovede svedkov pred orgánmi činnými v trestnom konaní v rámci trestného stíhania, správca dane tieto nerealizoval ako dôkaz výsluchom svedka, ale ich vyhodnotil

ako listinný dôkaz, ktorý svojím obsahom osvedčuje realizáciu výsluchu svedka v inom (trestnom) konaní a obsah jeho výpovede; pokiaľ nebolo preukázané, že by tieto výsluchy svedkov boli vykonané alebo získané v rozpore so zákonom (čo preukázané nebolo), nie je podľa správneho súdu dôvod, aby si správca dane tieto dôkazy v daňovom konaní nepoužil a tieto nevyhodnotil,
- k námietkam ohľadne nevypočutia svedka N. v daňovom konaní na návrh žalobcu správny súd uviedol, že výpoveď tohto svedka učinená pred OČTK v rámci trestného stíhania nebola v preskúmavanom daňovom konaní vo veci určenia dane za zdaňovacie obdobie február 2013 použitá, pretože jeho výpoveď vo vzťahu k preprave tovaru vyvážaného žalobcom bola relevantná pre zdaňovacie obdobie máj 2013,
- pokiaľ ide o namietané nevykonanie ďalších výsluchov skladníkov, navrhovaných žalobcom, správny súd považoval zo strany správcu dane za dostatočne odôvodnenú bezúčelnosť opakovaného potvrdenia dodávok komodít na sklady, keďže v daných prípadoch skladovanie tovaru nemalo vplyv na určenie dane a s prihliadnutím na širšie skutkové zistenia v ich vzájomných súvislostiach - bolo namieste skôr ustáliť subjektívnu stránku konania žalobcu a jeho nespornej účasti v odhalených karuselových obchodných reťazcoch,
- správny súd konštatoval, že v prejednávanom prípade na základe výsledkov dokazovania, aj v spojení s obsahom a závermi znaleckého posudku č. 1/2019, vypracovaného znalcom C.. P. Š., medzi účastníkmi nie je sporná existencia obchodných reťazcov nesúcich znaky karuselových podvodov, poznačených daňovými únikmi a zneužitím práva na odpočet dane a oslobodenie od dane, kedy sa naoko javia daňové doklady vystavené podľa zákona o DPH ako bezchybné, až do chvíle pokiaľ neboli podrobené verifikácii v rámci správy daní, inštitútom daňovej kontroly, MVI, dožiadaní a využitím iných dôkazných prostriedkov,
- vzhľadom k tomu, že preverovaním žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov došlo postupne k odhaleniu viacpočetných obchodných reťazcov bez možnosti zistenia pôvodu tovaru, tiež došlo k odhaleniu cirkulácie toho istého tovaru medzi obchodujúcimi článkami obchodného reťazca, bolo namieste preveriť celé obchodné reťazce v kontexte Axel Kittel testu,
- pokiaľ ide o odpovede na prvé tri otázky Axel Kittel testu, správny súd konštatoval, že tieto boli správcom dane zodpovedané na úrovni všetkých karuselových reťazcov, do ktorých bol žalobca prostredníctvom ním deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení (nákupom poľnohospodárskych plodín) a následne prostredníctvom ním realizovaných intrakomunitárnych dodávok tovaru zapojený,
- modus operandi vo vzťahu k efektivite a zavŕšeniu účelu vytvorenia predmetných obchodných reťazcov k dosiahnutiu daňovej výhody čerpaním nadmerných odpočtov, zjavne bez reálnej ekonomickej kauzy, bol u všetkých odhalených karuselových obchodných reťazcov rovnaký - podľa správneho súdu správca dane jasne pomenoval (a zo znaleckého posudku relevantné skutočnosti taktiež vyplývali), ktoré články obchodného reťazca plnili funkciu zmiznutého obchodníka, nepriznávajúceho nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva (väčšinou od maďarskej alebo českej obchodnej spoločnosti) neodvádzajúceho DPH (čo bolo znakom podvodného konania), vyberajúceho finančné čiastky toku peňazí od maďarských dodávateľov v rámci reťazca z bankových účtov v hotovosti za účelom zneprehľadnenia obchodných vzťahov a zabezpečujúceho opätovný obeh toho istého tovaru (podhodnotenou cenou, t. j. lacnejšie, ako nakúpili z Maďarska) od maďarských odberateľov späť k odberateľom a následne opäť dodávateľom registrovaným pre DPH na území Slovenskej republiky, boli popísané nárazníkové obchodné spoločnosti - tzv. prechodné spoločnosti (buffer), ktoré robili krytie poslednému článku v obchodnom reťazci na území SR a v neposlednom rade bol v rámci obchodného reťazca identifikovaný „broker“ - vývozca s oslobodením od dane (čo bolo postavenie žalobcu v predmetných obchodných reťazcoch), ako aj modus operandi vývozu poľnohospodárskych komodít odberateľom (žalobcom) do Maďarska bez ekonomického účelu vo vzťahu k použitiu dovážaného tovaru, ktorý sa v tých istých kamiónoch prevážal naspäť z Maďarska na územie Slovenskej republiky, väčšinou bez jeho vyloženia, pričom spoločnosti z členských štátov EÚ fakturačne (formálne) predávali opäť ten istý tovar drahšie zmiznutým obchodníkom na Slovensku, ktorí ho lacnejšie predávali ďalej slovenským odberateľom v rámci umelo vykonštruovaného obchodného reťazca (bez hospodárskeho účelu na jednotlivých stupňoch plnení),
- rovnako tak bol popísaný systém, na ktorom bolo založené neoprávnené daňové zvýhodnenie (plynúce z podvodného konania zmiznutých obchodníkov) zneužívajúce systém DPH a v rámci tohto systému aj funkcia, a teda vzťah žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení a následných formálne

väčšinou bezchybných intrakomunitárnych dodávok tovaru oslobodených od dane k celému karuselovému obchodu,
- podľa správneho súdu sa jednoznačne javí ako logický záver konajúcich daňových orgánov porušenie zásady zohľadnenia skutočného obsahu právnych úkonov, zakotvenej v § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pretože je nepochybný skutočný obsah preverovaných úkonov jednotlivých článkov obchodných reťazcov, a to dosiahnutie daňovej výhody na základe umelo vytvorených obchodných reťazcov, postrádajúcich logiku a zmysel podnikania,
- pokiaľ ide o vyhodnotenie odpovede na štvrtú otázku Axel Kittel testu, vzťahujúcu sa k subjektívnej stránke žalobcovho konania v rámci preverovaných obchodných reťazcov (t. j. odpoveď na otázku, či v rámci zreteľne preukázanej účasti žalobcu v preverovaných karuselových podvodných reťazcoch išlo o jeho účasť vedomú alebo nedbanlivostnú), správny súd poukázal na závery daňových orgánov, podľa ktorých žalobca musel vedieť a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani,
- správny súd zdôraznil, že žalobca konal neobozretne, keď za zistených okolností nakupoval tovar bez overenia jeho pôvodu a zároveň uzatváral s novými obchodnými partnermi sporné obchodné intrakomunitárne transakcie, ktorými sa zapájal do cirkulácie toho istého tovaru v odhalených karuselových obchodných reťazcoch - v tomto ohľade nebolo preukázané, že išlo dlhodobo etablované obchodné spoločnosti na trhu s poľnohospodárskymi komoditami, a preto bolo namieste, aby si žalobca preveril svojich nových obchodných partnerov (odberateľov), ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenia osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami (aspoň vo verejne prístupnom obchodnom registri), v prípade nákupu tovaru aj pôvod a vlastnosti tovaru, s ktorým mu vznikne právo nakladať, vrátane možnosti jeho podnikateľského zhodnotenia, správny súd mal za to, že hoci žalobca nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, mal právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, s ktorým sa rozhodol v tak veľkom rozsahu obchodovať,
- v rámci preverenia odhalených umelo vytvorených obchodných reťazcov správca dane identifikoval žalobcu práve na pozícii brokera, nakupujúceho tovar od nárazníkovej obchodnej spoločnosti a následne realizujúceho intrakomunitárne dodávky na území EÚ, bez ktorého takto vykonaných obchodov nemal celý karuselový uzavretý obchodný reťazec zmysel; Modus operandi simulácie ekonomickej opodstatnenosti zdaniteľných plnení (z pohľadu podnikania zabezpečujúceho presun vypestovaných plodín ku spracovateľom a konečným spotrebiteľom za spotrebiteľsky udržateľných cien a tomu zodpovedajúcemu z podnikateľského hľadiska dosiahnutému zisku) a vývozu predmetného tovaru v rámci odhalených karuselových obchodných reťazcov, s prihliadnutím na funkčné postavenie žalobcu v týchto obchodných reťazcoch, podľa správneho súdu neumožňuje prijať jednoduchú konštrukciu dobromyseľnosti, obozretnosti a rešpektovania obchodného tajomstva v súvislosti so zabezpečovaním a vývozom predmetného tovaru zo strany žalobcu;

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

23. Proti rozsudku správneho súdu č. k. 14S/61/2020 - 495 zo dňa 09. decembra 2022 podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej aj „sťažovateľ“) z dôvodov, že správny súd 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), správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a z dôvodu, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil, a aby kasačný súd zrušil aj rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania.

24. Sťažovateľ v rozsiahlej kasačnej sťažnosti namietal najmä:
- nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu - sťažovateľ napadnutý rozsudok považoval za arbitrárny, namietal, že správny súd nekriticky v plnom rozsahu prevzal závery žalovaného, čo do skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia,

- prekročenie 1 - ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku z dôvodu nesprávneho určenia dňa ukončenia prerušenia daňovej kontroly, resp. nesprávne zadefinovanej doby prerušenia daňovej kontroly,
- prekročenie 1 - ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v dôsledku neodôvodnených prieťahov pri internom doručovaní dokladov medzi správcom dane a oddelením CLO Finančného riaditeľstva SR, resp. z dôvodu neefektívnosti a prieťahov pri administrácii MVI medzi orgánmi finančnej správy SR,
- nesprávne právne posúdenie podmienok pre odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru ako aj pre oslobodenie od dane pri IC dodaní tovaru, namietal rozpor s európskou judikatúrou (C-154/20 Kemwater ProChemie) vo vzťahu k podmienke preukázania deklarovaného dodávateľa/odberateľa - podľa názoru sťažovateľa mal žalovaný preveriť riadne skutkový stav aj v tom smere, či iný ako deklarovaný, teda faktický dodávateľ alebo odberateľ, bol platiteľom DPH,
- podľa sťažovateľa žalovaný a správny súd nesprávne vyhodnotili námietku žalobcu týkajúcu sa zásadného rozdielu medzi samotnou existenciou karuselového reťazca a vedomou účasťou subjektu v ňom, ako aj medzi vedomou a nedbanlivostnou účasťou na podvode - namietal, že žalovaný nerozlišoval medzi dôkazmi pre uvedené dve odlišné skutočnosti, pričom predstieral, že preukázal vedomú účasť sťažovateľa na podvodnom konaní tam, kde predkladá dôkazy iba pre samotnú skutočnosť existencie karuselu,
- správca dane ani žalovaný nepreukázali, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť o zapojení do karuselového obchodu, podľa sťažovateľa nepredložili jediný objektívny a presvedčivý dôkaz a nepreukázali žiadnu osobnú, právnu, majetkovú alebo inú väzbu medzi sťažovateľom a realizátormi podvodu - podľa sťažovateľa daňové orgány neuniesli svoje dôkazné bremeno,
- žalovaný neaplikoval v predmetnej veci správne judikát vo veci Axel Kittel,
- namietal nevysporiadanie sa so žalobnými námietkami ohľadom dobromyseľnosti konania sťažovateľa a dodržania primeranej obozretnosti, ktorú od neho bolo možné oprávnene očakávať,
- poukázal na nesprávny procesný postup správcu dane, keď sťažovateľ nemohol využiť svoje právo byť prítomný na výsluchoch svedkov vypočúvaných v Maďarsku alebo na území Slovenska v rámci miestnych zisťovaní, v rámci ktorých správca dane podľa sťažovateľa nezákonne tieto výsluchy zrealizoval, hoci výsluchy presahovali rámec inštitútu miestneho zisťovania, podľa sťažovateľa správca dane je povinný zabezpečiť zákonný priebeh dokazovania aj v prípade, že sú niektoré dôkazy vykonané v zahraničí,
- namietal nenariadenie pojednávania v predmetnej veci, pričom poukázal na to, že žiadal o nariadenie pojednávania vo veci v zmysle § 182 ods. 1 písm. g) SSP, pričom na vytýčení pojednávania netrval pre prípad, ak správny súd aj na základe administratívneho spisu i bez vytýčenia pojednávania dospeje k záveru v zmysle požadovaného petitu - keďže správny súd požadované pojednávanie nevytýčil s vysvetlením, že sa chcel vyhnúť prejudikovaniu rozhodnutia, podľa sťažovateľa mu neumožnil chrániť svoje práva aktívnou účasťou na ústnom pojednávaní;

25. Sťažovateľ v rámci sťažnostného bodu o prekročení 1 - ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku z dôvodu nesprávneho určenia dňa ukončenia prerušenia daňovej kontroly zdôraznil, že správca dane prekročil túto zákonom stanovenú ročnú lehotu minimálne o 271 dní a žalovaný sa s touto námietkou nevysporiadal. Sťažovateľ mal za to, že žalovaný účelovo podľa potreby zamieňal alebo spájal skutočnosti, týkajúce sa dvoch celkom odlišných žiadostí o MVI.

26. Podľa sťažovateľa správca dane uvádza nesprávny dátum ukončenia prerušenia daňovej kontroly, ktorý je v rozpore s jeho vlastným rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly. Sťažovateľ poukazoval na odôvodnenie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a odôvodnenie žiadosti o MVI. Mal za to, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola výlučne uvedená konkrétna žiadosť o MVI. Z predmetnej MVI (zo žiadosti aj z odpovede) zasa vyplýva, že jej predmetom boli informácie týkajúce sa výlučne dvoch konkrétnych spoločností: V Trans-Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o. Poukázal na to, že konečná odpoveď vo veci spoločnosti V Trans-Spedicio Kft. bola doručená dňa 28. februára 2014. Konečná odpoveď vo veci PERTINAX s.r.o. bola doručená dňa 07. októbra 2014 na oddelenie CLO, Finančné riaditeľstvo SR a následne dňa 22. októbra 2014 konajúcemu správcovi dane. Dňom konečného vybavenia MVI je podľa sťažovateľa deň 07. októbra 2014. Podotkol, že v prípade

nesprávneho počítania, ktorý bežne aplikuje správca dane, by bol dňom konečného vybavenia MVI deň 22. október 2014, kedy bola konečná odpoveď doručená konajúcemu správcovi dane. Doručením odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX, s.r.o. podľa sťažovateľa pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a došlo (ex lege) k ukončeniu jej prerušenia. Tým sa (ipso facto) obnovilo aj plynutie ročnej lehoty pre výkon daňovej kontroly. Sťažovateľ namietal, že hoci správca dane mal pokračovať v daňovej kontrole, nepokračoval, ale naďalej sa správal tak (nekonal), akoby prerušenie daňovej kontroly stále trvalo. Sťažovateľovi oznámil, že prerušenie daňovej kontroly bolo ukončené až dňom 14. júla 2015 a až od nasledujúceho dňa pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Sťažovateľ predniesol názor, podľa ktorého na strane správcu dane došlo k zjavnému omylu (zámene). Dátum 14. júl 2015 označený správcom dane je vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly podľa sťažovateľa bezpredmetný. Týka sa celkom inej žiadosti o MVI (vo veci spoločnosti AND-JUHAN Kft.) a s rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly (vo veci spoločností V Trans-Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o.), jeho odôvodnením, následným prerušením a ukončením prerušenia, nijako nesúvisí. Sťažovateľ mal teda za to, že odpoveď na žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti AND-JUHAN Kft. zo dňa 14. júla 2015 nemala žiaden vplyv na prerušenie ani na ukončenie prerušenia daňovej kontroly.

27. Poukázal na to, že predmetná nesúvisiaca žiadosť o MVI (vo veci AND-JUHAN Kft.) bola zo strany správcu dane iniciovaná už žiadosťou zo dňa 03. mája 2013. Z dôvodu podania tejto žiadosti k prerušeniu daňovej kontroly však nikdy nedošlo - keďže podanie žiadosti o MVI (vo veci AND-JUHAN Kft.) nevyústilo do prerušenia daňovej kontroly, ani doručenie odpovede na túto žiadosť dňa 14. júla 2015 nemohlo spôsobiť ukončenie prerušenia daňovej kontroly. Sťažovateľ mal za to, že medzi dňom 14. júl 2015 a ukončením prerušenia daňovej kontroly neexistuje žiadna vecná ani právna súvislosť. Preto podľa sťažovateľa neobstojí argument žalovaného, že správca dane očakával ešte dodatočnú informáciu ohľadom spoločnosti PERTINAX s.r.o.. Podľa sťažovateľa netreba polemizovať o tom, či správca dane očakával danú informáciu ohľadom spoločnosti PERTINAX s.r.o. alebo nie, pretože uvedené je irelevantné vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly. Ak aj správca dane informáciu očakával, podľa sťažovateľa ju očakával počas obdobia daňovej kontroly a nie počas jej prerušenia. Samotná skutočnosť, že by správca dane očakával predmetnú informáciu nezakladá dôvod na tvrdenie, že kontrola bola v danom čase prerušená. Uviedol, že domnienka žalovaného o prerušení daňovej kontroly vyplývala iba zo samotnej skutočnosti, že správca dane čakal na informáciu z MVI (vo veci AND-JUHAN Kft.), prerušenie daňovej kontroly však podľa sťažovateľa môže vyplynúť (nastať) iba z rozhodnutia o prerušení a v súlade s jeho odôvodnením.

28. Sťažovateľ následne uviedol počty dní trvania daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie február 2013, a to nasledovne: na základe skutočnosti, že k ukončeniu prerušenia daňovej kontroly došlo preukázateľne už dňa 07. októbra 2014, daňová kontrola bola v skutočnosti právne (zákonne) prerušená iba na obdobie 243 dní (od 07. februára 2014 do 07. októbra 2014) a iba fakticky (a nezákonne) na obdobie 523 dní (od 07. februára 2014 do 14. júla 2015) ako sa nesprávne domnieval správca dane. Skutočné zákonné prerušenie daňovej kontroly podľa sťažovateľa trvalo o 280 dní kratšie, než prerušenie deklarované správcom dane a žalovaným. Ak by za dátum doručenia odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 28. novembra 2013 (vo veci PERTINAX s.r.o.) bol považovaný deň 22. október 2014 (deň doručenia odpovede z oddelenia CLO Finančného riaditeľstva SR do e-mailovej schránky daňového kontrolóra), podľa sťažovateľa by sa výpočet líšil iba v nepodstatnom detaile. Aj v takom prípade by prerušenie trvalo iba zákonných 258 dní (od 07. februára 2014 do 22. októbra 2014) namiesto faktických 523 dní (od 07. februára 2014 do 14. júla 2015), t. j. minimálne o 265 dní kratšie než deklaruje správca dane. Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že daňová kontrola bez prerušenia trvala celkom 356 dní, fakticky bola správcom dane prerušená na 523 dní, pričom zákonné prerušenie trvalo o 280 dní kratšie. Týchto 280 dní nezákonného prerušenia treba podľa sťažovateľa pripočítať do doby trvania daňovej kontroly. Na obdobie týchto 280 dní treba hľadieť tak, akoby počas nich bola vykonávaná daňová kontrola, t.j. akoby neexistovalo správcom dane deklarované prerušenie. Súčet správcom dane deklarovaných 356 dní vykonávania daňovej kontroly a 280 dní trvania nezákonného prerušenia daňovej kontroly, kedy v súlade so zákonom 1-ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa sťažovateľa v skutočnosti plynula, predstavuje spolu 636 dní trvania daňovej

kontroly. Sťažovateľ uzavrel, že správca dane prekročil zákonom dovolenú maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly o 271 dní.

29. Pokiaľ správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku daňovej kontroly, porušil tým podľa sťažovateľa zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z daňovej kontroly tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Zdôraznil, že ak správca dane protokol použil, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie správcu dane vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21. septembra 2011, sp. zn. 3Sžfk/9/2016 zo dňa 21. marca 2018, sp. zn. 5Sžfk/6/2016 zo dňa 18. septembra 2017, sp. zn. 5Sžfk/7/2016 zo dňa 18. septembra 2017, sp. zn. 5Sžfk/14/2016 zo dňa 18. septembra 2017 a poukázal tiež na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 zo dňa 29. júna 2010. Správny súd sa podľa sťažovateľa zjavne odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

30. Sťažovateľ poukázal tiež na závery správneho súdu k otázke prekročenia 1 - ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pričom argumentoval, že nespochybňuje súdom citované zákonné pravidlá daňového konania, avšak tieto podľa sťažovateľa nijako nesúvisia s procesnou námietkou ohľadne nezákonného prerušenia daňovej kontroly a dodržania 1-ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Uviedol, že v tejto súvislosti nenamietal počet podaných žiadostí, aplikáciu zásady materiálnej pravdy, ani zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Uplatňovanie uvedených zásad podľa sťažovateľa nemôže byť v rozpore s inými zásadami daňového konania a právami daňového subjektu a ich aplikovanie nemôže ospravedlniť porušovanie iných procesných pravidiel, vrátane prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Mal za to, že zásadu materiálnej pravdy i zásadu voľného hodnotenia dôkazov musí správca dane aplikovať iba v zákonnej lehote.

31. Sťažovateľ vo vzťahu k prijatým záverom správneho súdu opätovne uviedol, že dôvody prerušenia jednoznačne pominuli doručením odpovede na žiadosť o MVI vo veci PERTINAX, s.r.o. (dňa 22. októbra 2014 resp. už dňa 07. októbra 2014), pričom dátum doručenia odpovede na žiadosť o MVI vo veci AND-JUHAN Kft. (dňa 14. júla 2015) je z hľadiska pominutia (kvalifikovaných a právne relevantných) dôvodov prerušenia bez významu. Podľa názoru sťažovateľa v kontexte právnej úpravy procesného inštitútu prerušenia a ukončenia prerušenia daňovej kontroly neobstojí argumentácia správneho súdu, že až doručením odpovede na žiadosť o MVI vo veci AND-JUHAN Kft. (dňa 14. júla 2015) získal správca dane všetky informácie potrebné pre posúdenie aj vo veci PERTINAX, s.r.o. Správny súd tu podľa sťažovateľa spájal dve nesúvisiace skutočnosti, a to zákonnosť prerušenia daňovej kontroly vs. faktická potreba získania informácií pre správcu dane. Sťažovateľ v námietke nepolemizoval o tom, či správca dane informácie, na ktoré dodatočne čakal, potreboval alebo nie, resp. o tom, či sú dôležité pre jeho rozhodnutie. Obsahom predmetnej námietky sťažovateľa nebola opodstatnenosť skutkových zistení z MVI vo veci AND-JUHAN Kft, ale procesne nesprávny, nezákonný postup správcu dane, ktorý sa správca dane snažil obhájiť neprípustným spôsobom - poukazovaním na potrebu vyčkávania na ďalšie informácie. Ak by aj táto potreba bola daná, podľa sťažovateľa uvedené neospravedlňuje nesprávny postup pri vyhodnotení momentu ukončenia prerušenia daňovej kontroly a následnom počítaní dĺžky daňovej kontroly.

32. Na rozdiel od správneho súdu mal sťažovateľ za to, že prerušenie daňovej kontroly je viazané na konkrétnu žiadosť o MVI. Odpoveď na otázku, či takáto väzba existuje alebo nie, je podľa neho potrebné hľadať v konkrétnom konaní a v konkrétnom rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Poukázal na to, že je na správcovi dane, z akého (zákonného) dôvodu daňovú kontrolu preruší a ako prerušenie odôvodní po formálnej a materiálnej stránke, prípadne po kvantitatívnej a kvalitatívnej stránke (či explicitne alebo odkazom, úzko alebo extenzívne, vo vzťahu k jednému alebo viacerým, príp. všetkým MVI). Poukázal na to, že rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly zo dňa 04. februára 2014 správca dane jednoznačne uviedol, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly je skutočnosť, že dňa 28. novembra 2013 bola zaslaná žiadosť o MVI. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola výlučne uvedená konkrétna žiadosť o MVI. Z predmetnej MVI (zo žiadosti aj z odpovede) zasa

vyplýva, že jej predmetom boli informácie týkajúce sa výlučne dvoch konkrétnych spoločností: V Trans-Spedicio Kft. A PERTINAX s.r.o. Dňom pominutia dôvodov prerušenia tak podľa sťažovateľa musí byť deň, keď došla odpoveď vo veci menovaných dvoch spoločností, lebo iba ich sa týkala MVI a dôvody prerušenia daňovej kontroly.

33. Sťažovateľ mal za to, že rozhodujúcou skutočnosťou je odôvodnenie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a jeho vecná súvislosť s konkrétnou (konkrétnymi) MVI, pričom odôvodnenie musí byť jasné, jednoznačné a preskúmateľné. Zdôraznil, že sám správca dane sa rozhodol, že vymedzí dôvody prerušenia daňovej kontroly iba vo vzťahu ku spoločnostiam V Trans-Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o., preto musí byť týmito dôvodmi aj sám viazaný a nesmie ich dodatočne meniť, podľa toho, ako mu to vyhovuje. Opačný prístup by podľa sťažovateľa zakladal neurčitý a teda nezákonný stav daňovej kontroly, ako aj právnu neistotu na strane daňového subjektu v tom, či daňová kontrola prebieha alebo je prerušená, resp. kedy skutočne dôjde k odpadnutiu dôvodov prerušenia, napriek tomu, že rozhodnutie o prerušení mu je známe.

34. Sťažovateľ súhlasil s názorom správneho súdu o tom, že ak by správca dane vydával pri každej žiadosti o MVI samostatné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, išlo by o postup nehospodárny, neprehľadný. Nič však nenúti správcu dane postupovať nehospodárne alebo neprehľadne - môže vydať aj iba jedno rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly pre všetky MVI. Námietka podľa sťažovateľa nestojí na množstve rozhodnutí, ale na ich odôvodnení (obsahovo, kvalitatívne).

35. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, podľa ktorého má správca dane právo stanoviť, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, čo je podmienené jeho zodpovednosťou za vedenie konania a vykonanie riadneho dokazovania vo vzťahu k predmetu toho ktorého konania. Pominutie dôvodov prerušenia konania je podľa sťažovateľa objektívny stav, ktorý nezávisí od vôle správcu dane. Exaktne je preto určiteľný aj deň, kedy k pominutiu dôvodov došlo. V daný deň dochádza zo zákona k obnoveniu plynutia ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Obnovenie je automatické a podľa sťažovateľa nevyžaduje žiadnu ingerenciu zo strany správcu dane. Názor správneho súdu, že správcovi dane prináleží stanoviť, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, nemá podľa sťažovateľa oporu v zákone. Zákon jasne hovorí, že prerušenie skončí v deň, keď pominuli jeho dôvody (objektívny stav) a nie v deň, ktorý určí (subjektívne) správca dane, na základe uváženia.

36. Extenzívna interpretácia správneho súdu aplikovaná pri rozširovaní jasne daných dôvodov rozhodnutia správcu dane o prerušení daňového konania na akékoľvek MVI je podľa názoru sťažovateľa nezákonná. Sťažovateľ mal za to, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly je jednoznačné a jasne z neho vyplýva, že k prerušeniu dochádza z dôvodu žiadosti o MVI zaslanej dňa 28. novembra 2013, čo je dátum odoslania žiadosti vo veci odberateľa V TransSpedicio Kft. a PERTINAX s.r.o. a nie z dôvodu žiadosti o MVI zaslanej dňa 03. mája 2013, čo je dátum odoslania žiadosti vo veci odberateľa AND-JUHAN Kft., alebo akejkoľvek inej žiadosti z iného dňa. Skutočnosť, že v ten istý deň (28. novembra 2013) boli vydané dve žiadosti o MVI, ohľadom dvoch odberateľov na veci nič nemení, rovnako ako by nič nemenil ani akýkoľvek vyšší počet žiadostí z daného dňa. Rozhodujúce podľa sťažovateľa je, že prerušenie je odôvodnené práve žiadosťami z konkrétneho dňa a nie akýmikoľvek skoršími alebo neskoršími žiadosťami.

37. Podľa sťažovateľa vo vzťahu k dôkladne vyargumentovanej námietke preukázateľného porušenia ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v dôsledku nesprávneho dátumu ukončenia prerušenia daňovej kontroly absentuje relevantná argumentácia žalovaného úplne, okrem zmätočného, nelogického a nedôveryhodného vysvetľovania prerušenia jednej MVI skutočnosťami týkajúcimi sa celkom inej MVI alebo v tomto bode uvedenými irelevantnými okolnosťami (ktoré sa vzťahujú skôr k námietke prípadnej nadbytočnosti, neúčelnosti, neefektívnosti MVI a pod.).

38. Sťažovateľ uzavrel, že správny súd právne posúdil a vyhodnotil námietku prekročenia 1-ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nesprávne. Podľa sťažovateľa zákonná 1-ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku bola správcom dane

prekročená. Už táto skutočnosť samotná aj bez ďalšieho podľa sťažovateľa spôsobila nezákonnosť protokolu, daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, prvostupňového rozhodnutia správcu dane a napadnutého rozhodnutia. Po prekročení zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly už nemalo daňové konanie pokračovať vyrubovacím konaním a nemalo byť vydané rozhodnutie. Uviedol, že prekročenie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly zakladá (aj v zmysle judikatúry) povinnosť správcu dane a žalovaného zastaviť daňové konanie a vyplatiť žalobcovi zákonný nárok na nadmerný odpočet DPH.

39. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 10. februára 2023 uviedol, že po vyhodnotení dôvodov kasačnej sťažnosti považuje závery správneho súdu za vecne správne, v plnom rozsahu sa pridržiava svojich doterajších stanovísk, pričom navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP zamietnuť.

40. Sťažovateľ v replike zo dňa 14. marca 2023 zotrval na podrobnej argumentácii uvedenej v kasačnej sťažnosti.

IV. Právne názory kasačného súdu

41. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom [§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP a § 453 ods. 2 SSP] spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.
42. 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 chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.“

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

44. 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.“

45. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku: „Správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.“

46. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku: „Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.“

47. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku: „Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.“

48. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku: „Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

49. Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 1.066.830,80 eur na DPH, správca dane nepriznal sťažovateľovi nadmerný odpočet v sume 1.037.780,49 eur a vyrubil daň v sume 32.050,31 eur. Správca dane prijal záver o účasti sťažovateľa na daňovom podvode, o ktorom sťažovateľ mohol vedieť. Správny súd napadnutým rozsudkom správnu žalobu voči rozhodnutiam daňových orgánov zamietol, v nadväznosti na čo podal sťažovateľ proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu prioritne posúdiť otázku zákonnosti procesného postupu správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly podľa Daňového poriadku, a to najmä s prihliadnutím na posúdenie dodržania jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že správca dane nedodržal jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku z dôvodu nesprávneho určenia dňa ukončenia prerušenia daňovej kontroly, resp. nesprávne zadefinovanej doby prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný a správny súd mali za to, že jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola v predmetnej veci správcom dane dodržaná.

50. V nadväznosti na prednesenú kasačnú námietku kasačný súd posudzoval nasledujúce otázky: (i) či sa prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií prostredníctvom MVI vzťahuje na konkrétne žiadosti o MVI, (ii) či moment ukončenia prerušenia daňovej kontroly a následné pokračovanie v daňovej kontrole závisí od úvahy/rozhodnutia správcu dane, alebo je naviazané na objektívnu skutočnosť - pominutie dôvodu prerušenia daňového konania, (iii) či je ukončenie prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI viazané na získanie kompletnej odpovede k preverovaným skutočnostiam v zmysle vyhodnotení správcu dane, a v kontexte odpovedí na už uvedené právne otázky kasačný súd posudzoval (iv) či v predmetnej veci bola prekročená jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku;

51. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj prislúchajúcemu administratívnemu spisu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje nasledovne:

52. V súvislosti s predloženými otázkami kasačný súd považuje za potrebné v prvom rade uviesť, že daňová kontrola je administratívnym procesom, prostredníctvom ktorého správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorý slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/9/2016 zo dňa 21. marca 2018).

53. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb (zásada zákonnosti). Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Z dikcie ustanovenia Daňového poriadku upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako

príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. 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.

54. V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a práve ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/9/2016 zo dňa 21. marca 2018).

55. Začatie daňovej kontroly aktivuje oprávnenia správcu dane (korešpondujúce s povinnosťami daňového subjektu), ktoré umožňujú intenzívnym a invazívnym spôsobom zasahovať do základných práv a slobôd daňového subjektu, pričom tento je povinný sa týmto úkonom podriadiť. Ide najmä o oprávnenie vstupu do sídla spoločnosti, miesta podnikania či prevádzok, vyžadovania a zapožičania dokladov a iných vecí mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov daňového subjektu či prístupu k softvérom a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa pri svojej činnosti [§ 45 ods. 2 písm. f), g) a h) Daňového poriadku]. Výsledkom daňovej kontroly je protokol, ktorý predstavuje jeden z najdôležitejších dôkazov v daňových konaniach nadväzujúcich na uskutočnenú daňovú kontrolu (§ 47 a nasl. Daňového poriadku).

56. Invazívny charakter zásahu daňovej kontroly do individuálnej a autonómnej sféry daňového subjektu vymedzenej jeho základnými právami a slobodami spôsobuje, že osobitný význam získava práve časový rámec pre výkon daňovej kontroly. Ten je vymedzený limitom v § 46 ods. 10 Daňového poriadku ako „najviac jeden rok odo dňa jej začatia.“ Ide o obdobie, počas ktorého môže správca dane realizovať svoju právomoc voči daňovému subjektu. Platí, že proporcionalitu medzi pozíciou štátu a pozíciou daňového subjektu vyjadril zákonodarca práve v § 46 ods. 10 Daňového poriadku (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/52/2017). Taktiež platí, že lehota na vykonanie daňovej kontroly nie je poriadkovou lehotou, ale zákonnou procesnou lehotou, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010 zo dňa 21. septembra 2011).

57. Kasačný súd zdôrazňuje, že lehota na vykonanie daňovej kontroly má objektívny charakter. V prípade nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dochádza k tzv. procesnej preklúzii. Uvedené vyplýva zo slovného spojenia „najviac jeden rok“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/40/2019 zo dňa 10. decembra 2019). Sledujúc cieľ zabránenia šikanóznemu výkonu daňových kontrol a neúmernému (neprimeranému) zaťažovaniu daňových subjektov nad rámec nevyhnutne potrebného rozsahu pre dosiahnutie účelu daňovej kontroly aj judikatúra dospela k záveru, že lehota pre vykonanie daňovej kontroly je lehotou prekluzívnou. Jej prekročenie je spojené jednak so zánikom oprávnenia správcu dane vykonávať ďalšie úkony v daňovej kontrole (ďalšie zásahy do sféry základných práv a slobôd daňového subjektu) a môže mať dopad aj na samotnú zákonnosť protokolu vyhotoveného z daňovej kontroly poznačenej neprimeranou dĺžkou (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010).

58. Právna úprava predvída možnosť prerušenia daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku), pričom s momentom prerušenia daňovej kontroly spája aj prerušenie plynutia lehoty na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku). Zákonodarca rozlišuje medzi obligatórnym a fakultatívnym prerušením daňovej kontroly [§ 61 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 2 Daňového poriadku). Zatiaľ čo pri obligatórnom prerušení daňovej kontroly správca dane nemá priestor pre úvahu, v prípade fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly je jej prerušenie práve na úvahe správcu dane.

59. Podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) v spojení s § 46 ods. 10 Daňového poriadku správca dane môže prerušiť daňovú kontrolu, ak sa buď (i) začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo (ii) ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Prerušenie daňovej kontroly v druhom prípade sleduje účel časového zabezpečenia procesného postupu získavania informácií v oblasti daní od zahraničných orgánov najčastejšie na právnom základe Nariadenia, a to v prípadoch, ak sú takéto informácie od zahraničných orgánov potrebné pre dosiahnutie účelu daňovej kontroly.

60. Platí pritom, že fakultatívne prerušenie daňovej kontroly nemožno vnímať ako faktický prostriedok predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ale je dôsledne potrebné sledovať jeho účel. Správca dane preto musí zvažovať, či je fakultatívne prerušenie daňovej kontroly z hľadiska jej výkonu dôvodné a účelné.

61. Pokiaľ správca dane zváži fakultatívne prerušenie daňovej kontroly je stále viazaný požiadavkou výkonu daňovej kontroly (ako celku) v nevyhnutnom rozsahu (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku) a požiadavkou dbať pri výkone daňovej kontroly na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). Nemožno pritom opomínať skutočnosť, že hoci počas prerušenia daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku), aj počas prerušenia daňovej kontroly môže dochádzať k zásahu do základných práv a slobôd daňového subjektu (napr. trvanie zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH). Zásahom do právneho stavu kontrolovaného daňového subjektu je pritom nepochybne aj celková doba právnej neistoty spojená s otáznym výsledkom daňovej kontroly (možné finančné nároky vo vzťahu k daňovému subjektu), či opätovným výkonom oprávnení správcu dane po odpadnutí dôvodu prerušenia daňovej kontroly (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/89/2020 zo dňa 28. júla 2022).

62. Veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 prijal záver, podľa ktorého pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadostí o MVI. Navyše zdôraznil, že si je v tejto súvislosti vedomý obmedzení v prístupe daňového subjektu k informáciám pri nazeraní do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie, avšak je toho názoru, že aspoň uvedenie rámcovej informácie (v rozsahu identifikácie zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacieho obdobia, ktorého sa žiadosť o MVI týka) v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly je nevyhnutné pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 Ústavy SR). Pokiaľ daňové úrady zdôvodňujú rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI veľmi stroho a všeobecne, prispieva to k právnej neistote na strane daňového subjektu, k nedostatočnej transparentnosti procesu kontroly a komplikuje to aj možnosť daňového subjektu iniciovať preskúmanie opodstatnenosti trvania prerušenia i samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024). V zmysle uvedených právnych záverov Veľkého senátu kasačný súd považuje záver správneho súdu uvedený v bode 247 napadnutého rozsudku o tom, že prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku v spojení s § 46 ods. 10 vety druhej Daňového poriadku, t. j. za účelom potrebného získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu (Nariadenia), nie je viazané na konkrétnu žiadosť o MVI zaslanú správcom dane dožiadanému cudziemu orgánu finančnej správy členského štátu, za nesprávny a v tejto súvislosti sa stotožňuje s kasačnou námietkou sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci. Zároveň kasačný súd konštatuje, že správny súd sa v tejto otázke odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

63. Kasačný súd ďalej poukazuje na ustanovenie § 61 ods. 4 v spojení s § 46 ods. 10 Daňového poriadku, ktoré upravuje v nadväznosti na dôvody prerušenia daňovej kontroly moment ukončenia tohto prerušenia. Tým je pominutie dôvodov prerušenia daňovej kontroly. Z ustanovenia § 61 ods. 4 Daňového poriadku je teda zrejmé, že pokračovanie v daňovej kontrole nezávisí od úvahy správcu dane, ale je naviazané na objektívnu skutočnosť - pominutie dôvodu prerušenia konania. S ohľadom na znenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku je takýmto momentom (pri prerušení z dôvodu

podania žiadosti o MVI) ukončenie procesného postupu získavania vymedzených informácií podľa Nariadenia (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/89/2020 zo dňa 28. júla 2022).

64. V nadväznosti na uvedené tak neobstojí právny názor správneho súdu vyjadrený v bode 247 napadnutého rozsudku o tom, že správca dane má právo stanoviť, kedy pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, čo je podmienené jeho zodpovednosťou za vedenie a vykonanie riadneho dokazovania vo vzťahu k predmetu toho ktorého konania. Správny súd mal na základe vysloveného právneho názoru v podstate za to, že pokiaľ by išlo o zákonný zánik prerušenia konania v prípade prijatia odpovede na konkrétnu žiadosť o MVI (pozn. kasačného súdu - pokiaľ by nastala objektívna skutočnosť) uvedené by nezodpovedalo zásade materiálnej pravdy a voľného hodnotenia dôkazov konajúcim správcom dane, majúcim povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, hodnotiac dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Uvedené kasačný súd vyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie veci. Daňový poriadok jednoznačne ustanovuje, že pokračovanie v daňovej kontrole po jej prerušení je naviazané na objektívnu skutočnosť - v prejednávanej veci touto objektívnou skutočnosťou bolo doručenie odpovede správcovi dane na žiadosti o MVI, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Zároveň kasačný súd konštatuje, že správny súd sa v tejto otázke odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

65. Skutočnosťou spôsobujúcou ukončenie procesného postupu získavania vymedzených informácií prostredníctvom MVI je v prvom rade poskytnutie konečnej odpovede buď obsahujúcej informácie v rozsahu vymedzenom správcom dane, alebo formálne oznámeným odmietnutím poskytnutia vyžiadaných informácií. Pre rozhodnutie v prejednávanej veci je podstatné, že z pohľadu správcu dane je pod poskytnutím konečnej odpovede potrebné rozumieť odpoveď, z ktorej je zrejmé, že podľa konkrétneho dožiadaného orgánu ňou boli s konečnou platnosťou zodpovedané otázky vymedzené správcom dane v konkrétnej žiadosti o MVI a nie je dôvodné v súvislosti s vymedzenou konkrétnou žiadosťou o MVI už očakávať ďalšie odpovede.

66. Aplikujúc uvedené východiská na prejednávanú vec kasačný súd konštatuje, že správca dane vydal rozhodnutie č. 9212401/5/442496/2014/DorV zo dňa 04. februára 2014 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. Správca dane podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie podľa Nariadenia. V odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly správca dane uviedol, že dňa 28. novembra 2013 bola zaslaná žiadosť o MVI v zmysle Nariadenia. Správca dane z uvedeného dôvodu daňovú kontrolu prerušil odo dňa 07. februára 2014 do obdržania odpovede na žiadosť o MVI, pričom konštatoval, že v kontrole bude pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo sťažovateľovi doručené dňa 10. februára 2014.

67. Neuniklo pozornosti kasačného súdu, že predmetné odôvodnenie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly bolo pomerne strohé, keď správca dane konkretizoval prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI iba dátumom podania týchto žiadostí. Skúmajúc minimálne požiadavky na odôvodnenie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly ako nevyhnutné pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu (rozhodnutie Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024) kasačný súd konštatuje, že vo vzťahu k vymedzeniu zdaňovacieho obdobia v prejednávanej veci nebol rozpor, keďže išlo o daňovú kontrolu DPH u sťažovateľa vzťahujúcu sa k zdaniteľnému obdobiu jedného mesiaca - február 2013. Pokiaľ ide o identifikáciu zahraničného dodávateľa/odberateľa napriek strohému odôvodneniu rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly vymedzením dátumu podania žiadosti o MVI, z administratívneho spisu bolo možné následne identifikovať, vo vzťahu k akému zahraničnému odberateľovi boli podané žiadosti o MVI, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Z administratívneho spisu vyplýva, že dňa 28. novembra 2013 správca dane zaslal dve žiadosti o MVI:

- MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. zo dňa 28. novembra 2013, dožiadaný štát Maďarská republika;
- MVI týkajúca sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013, dožiadaný štát Česká republika;

Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 bola prerušená z dôvodu získania informácií o zahraničných odberateľoch spoločností V Trans - Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o.. Možno konštatovať, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 04. februára 2014 tak spĺňa aspoň minimálne požiadavky k tomu, aby bolo možné pristúpiť k preskúmaniu opodstatnenosti trvania prerušenia daňovej kontroly a tým i samotnej daňovej kontroly. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že správcovi dane nič nebránilo v tom, aby rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly špecifikoval jasnejšie, prípadne ho rozšíril aj na iných zahraničných dodávateľov/odberateľov, iné (skôr podané) žiadosti o MVI, či dokonca odôvodnil ho potrebou skúmania konkrétneho reťazca s vymedzením informácii, ktoré potrebuje v rámci daňovej kontroly zabezpečiť. Je plne v rukách správcu dane ako k odôvodneniu rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pristúpi, pričom z vyššie uvedeného vyplýva, že minimálnou požiadavkou je aspoň uvedenie zdaniteľného obdobia a identifikácia zahraničného dodávateľa /odberateľa.

68. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že konečná odpoveď na žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. bola správcovi dane doručená dňa 28. februára 2014. Kasačný súd konštatuje, že žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. a odpoveď na túto žiadosť nemajú vplyv na posúdenie dĺžky trvania daňovej kontroly DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pretože, ako už bolo vyššie uvedené, dňa 28. novembra 2013 správca dane zaslal dve žiadosti o MVI, pričom pri obdržaní prvej odpovede ešte k pominutiu dôvodov prerušenia daňovej kontroly nedošlo. Po obdržaní konečnej odpovede na žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti V Trans - Spedicio Kft. tak ostala daňová kontrola naďalej prerušená z dôvodu očakávania obdržania konečnej odpovede na žiadosť o MVI týkajúcu sa spoločnosti PERTINAX s.r.o..

69. Konečná odpoveď na žiadosť o MVI týkajúcu sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013 bola správcovi dane doručená dňa 22. októbra 2014. Kasačný súd konštatuje, že z predmetnej odpovede týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. zo dňa 22. októbra 2014 vyplýva, že ide o konečnú odpoveď na žiadosť o MVI. Predmetná odpoveď nebola dožiadaným orgánom označená ako čiastočná odpoveď na žiadosť o MVI. Dožiadaný členský štát (Česká republika) v rámci odpovede na predmetnú žiadosť o MVI neuviedol žiadne informácie, ktoré by naznačovali, že uvedenú odpoveď na MVI nie je možné považovať z jeho strany za konečnú odpoveď. Na konkrétne položené otázky správcu dane bolo dožiadaným členským štátom konkrétne odpovedané (konkrétne otázky správcu dane vyplývajú z predmetnej odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 22. októbra 2014). Taktiež samotný správca dane, žalovaný a správny súd označujú predmetnú odpoveď zo dňa 22. októbra 2014 ako konečnú. Zároveň kasačný súd v administratívnom spise neidentifikoval inú (neskoršiu) odpoveď dožiadaného orgánu, ktorá by sa vzťahovala k žiadosti o MVI č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013.

70. Vyššie uvedené skutočnosti vedú kasačný súd k záveru, že správca dane obdržal konečnú odpoveď na svoju žiadosti o MVI týkajúcu sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013 dňa 22. októbra 2014. Od tohto dňa už vo vzťahu k spoločnosti PERTINAX s.r.o. neprebiehala žiadna MVI relevantná z pohľadu § 61 ods. 1 písm. b) v spojení s § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Týmto dňom (22. október 2014) tak pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly, t. j. dôvody prerušenia plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Správca dane však v rámci predmetnej daňovej kontroly určil, že k pominutiu dôvodov prerušenia daňovej kontroly došlo až dňa 14. júla 2015, kedy obdržal odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 03. mája 2013 týkajúca sa spoločnosti AND-JUHAN Kft.

71. V nadväznosti na uvedené kasačný súd konštatuje, že v konaní nie je sporná skutočnosť, či odpoveď týkajúca sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. zo dňa 22. októbra 2014 je konečnou odpoveďou

na žiadosť o MVI č. 9212401/5/5316465/2013/DorV;Lin. zo dňa 28. novembra 2013. V konaní je medzi účastníkmi konania sporný postup správcu dane po doručení predmetnej odpovede - sťažovateľ tvrdí, že doručením odpovede dňa 22. októbra 2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a správca dane mal pokračovať v jej výkone, naproti tomu žalovaný a správny súd v tejto súvislosti argumentujú, že síce išlo o konečnú odpoveď na zaslanú MVI zo dňa 28. novembra 2013, avšak správca dane na základe nej nezískal kompletné informácie k preverovaným skutočnostiam v zmysle vyhodnotení správcu dane pre správne určenie daňovej povinnosti a z uvedeného dôvodu bolo potrebné počkať na ďalšie odpovede od iného dožiadaného orgánu vzťahujúce sa k inej žiadosti o MVI. Žalovaný a správny súd mali za to, že postup správcu dane, keď ukončil prerušenie daňovej kontroly až ku dňu 14. júla 2015 doručením odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 03. mája 2013 týkajúcej sa spoločnosti AND-JUHAN Kft., bol v súlade s Daňovým poriadkom, keďže až doručením tejto odpovede správca dane získal potrebnú kompletnú informáciu. Správny súd tak súhlasil s tvrdením žalovaného, že pre účely preverenia reálneho základu trojstranného obchodu medzi žalobcom VV - AGRO s.r.o. › PERTINAX s.r.o.› AND-JUHAN Kft. za kompletnú odpoveď z MVI, hoc týkajúcu sa v podstate priameho odberateľa žalobcu AND-JUHAN Kft., možno považovať až odpoveď doručenú dňa 14. júla 2015, ktorá sa v podstate týkala aj žalobcom deklarovaného odberateľa PERTINAX s.r.o., resp. obchodnej transakcie s týmto odberateľom.

72. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené konštatuje, že žalovaný a správny súd v rámci spornej argumentácie dávajú na roveň a spájajú dva pojmy, ktoré obsahovo nekorešpondujú, a to (i) doručenie konečnej odpovede na konkrétnu žiadosť o MVI a (ii) získanie kompletných informácií k preverovaným skutočnostiam v zmysle vyhodnotení správcu dane pre správne určenie daňovej povinnosti.

73. Kasačný súd sa na rozdiel od žalovaného a správneho súdu nestotožňuje s postupom správcu dane, ktorý ako dôvod na prerušenia daňovej kontroly na DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 spätne vzťahuje aj očakávanie odpovede na podanú žiadosť o MVI, ktorá v zmysle rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nebola dôvodom na prerušenie konania, a to za účelom získania kompletných informácií. Správca dane týmto postupom v zásade vzťahoval dôvod prerušenia daňovej kontroly na skutočnosti, ktoré neboli pôvodne dôvodom na jej prerušenie a neboli daňovému subjektu komunikované, resp. dodatočne menil dôvod prerušenia daňovej kontroly, ktorý dôvod daňovému subjektu neoznámil, ospravedlňujúc pritom uvedený potup potrebou získania kompletných informácií pre správne určenie daňovej povinnosti. Kasačný súd konštatuje, že takýto postup správcu dane nemôže požívať právnu ochranu. Kasačný súd má za to, že obdržaním konečnej odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. dňa 22. októbra 2014 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly a správca dane mal zákonnú povinnosť pokračovať vo výkone daňovej kontroly. Pokiaľ správca dane po doručení predmetnej konečnej odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. dňa 22. októbra 2014 a vyhodnotení jej obsahu mal za to, že je nevyhnutné za účelom riadneho zistenia skutkového stavu k preverovaným skutočnostiam očakávať ďalšie odpovede iných dožiadaných štátov na iné (skôr podané) žiadosti o MVI a vzhľadom na priebeh a časový horizont daňovej kontroly vyhodnotil, že je v záujme zachovania jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nevyhnutné, aby daňová kontrola bola prerušená, nič mu nebránilo v tom, aby daňovú kontrolu opätovne prerušil s náležitým odôvodnením (vzťahujúcim sa buď ku konkrétnej žiadosti o MVI, prípadne ku viacerým žiadostiam, prípadne ku všetkým do toho času nezodpovedaným žiadostiam o MVI).

74. Pokiaľ žalovaný a správny súd odôvodňujú pokračovanie v prerušení daňovej kontroly po doručení konečnej odpovede na MVI týkajúcej sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. dňa 22. októbra 2014 získaním kompletných informácií k preverovaným skutočnostiam v zmysle vyhodnotení správcu dane pre správne určenie daňovej povinnosti, kasačný súd považuje tento postup správcu dane za svojvoľný v rozpore s Daňovým poriadkom a súvisiacou judikatúrou. Kasačný súd nespochybňuje potrebu správcu dane skúmať vymedzený reťazec, avšak toto skúmanie musí prebiehať v súlade s Daňovým poriadkom pri zachovaní práv kontrolovaného daňového subjektu.

75. Žiadosti o MVI sú vo všeobecnosti predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcom dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má šetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre náležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 zo dňa 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 zo dňa 09. marca 2023.) To platí aj pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016). Vnímanie inštitútu MVI ako nástroja k tomu, že určitá (správcom dane vybraná a predpokladaná) odpoveď na MVI poskytne správcovi dane kompletnú odpoveď k preverovaným skutočnostiam pre správne určenie dane v rámci konkrétnej daňovej kontroly je skreslené. Túto skutočnosť možno len s neurčitosťou predpokladať (správca dane nemôže s určitosťou tvrdiť, že očakávaná odpoveď na žiadosť o MVI mu kompletné informácie poskytne, uvedené vie vyhodnotiť až spätne po doručení konkrétnej odpovede). Preto, ak by bola pripustená možnosť tak širokého odôvodnenia prerušenia daňovej kontroly (t. j. získanie kompletných informácií k preverovaným skutočnostiam v zmysle vyhodnotení správcu dane pre správne určenie daňovej povinnosti), samotný priebeh daňovej kontroly by sa stal nekontrolovateľným a netransparentným a pre kontrolovaný daňový subjekt by uvedené znamenalo stav právnej neistoty o výsledku daňovej kontroly.

76. Nie je úlohou konkrétnej konečnej odpovede na žiadosť o MVI podať správcovi dane kompletné informácie o preverovaných reťazcoch. Komplexné informácie správca dane získava nielen prostredníctvom MVI, ale najmä v spojení s každým ďalším poskytnutým alebo vykonaným dôkazom - listinami, výpoveďami svedkov, miestnymi zisťovaniami a všetkými ďalšími dôkaznými prostriedkami, ktoré si správca dane je oprávnený v rámci daňovej kontroly podľa Daňového poriadku žiadať a zabezpečiť a následne vyhodnotiť. Preto, ak žalovaný a správny súd dôvodili, že až doručením odpovede na MVI zo dňa 14. júla 2015, s prerušením daňovej kontroly nesúvisiacej, správca dane získal kompletné informácie na správne určenie dane, táto argumentácia v zmysle vyššie uvedeného neobstojí. Kasačnému súdu sa javí uvedená obhajoba postupu správcu dane v rámci prerušenia daňovej kontroly u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 ako pokus o dodatočné zhojenie predchádzajúcich porušení procesných ustanovení zo strany správcu dane.

77. Pokiaľ správny súd ospravedlňuje postup správcu dane pri prerušení daňovej kontroly celkovým efektívnym výkonom vedenia daňovej kontroly (body 238 - 243 napadnutého rozsudku), kasačný súd zdôrazňuje, že podstatou preskúmavanej námietky sťažovateľa nebola efektivita využitia času zo strany správcu dane počas daňovej kontroly, ale dĺžka daňovej kontroly samotnej, mimo jej zákonného prerušenia, resp. čas v rýdzo vnútroštátnej fáze kontroly. Správny súd obhajobou efektivity a „neliknavosti“ správcu dane počas daňovej kontroly naznačuje, že právna norma v § 46 ods. 10 Daňového poriadku môže byť vyvážená inou právom chránenou hodnotou, napr. efektívnou kontrolou, ktorá má smerovať k riadnemu výberu daní. Citované ustanovenie však obsahuje právnu normu, ktorá má presne stanovené predpoklady a následky - dĺžka trvania daňovej kontroly po odčítaní doby jej prerušenia nesmie prekročiť jeden rok. Daná norma je jasným zákonným vyvážením medzi mocou štátu na jednej strane a sférou slobody daňového subjektu na strane druhej, a tak už nemôže byť výkladom ďalej „prevyvažovaná“. Dlhšiu dobu daňovej kontroly tak v predmetnej veci nemožno vyvažovať jej efektivitou či rozumnosťou (porovnaj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 1/2025-38 zo dňa 16. apríla 2025).
78. Pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku argumentoval, že daňová kontrola by sa stala neprehľadnou, ak by správca dane kontrolu prerušoval vo vzťahu ku každej podanej žiadosti o MVI, ospravedlňujúc pri tom nedôsledné prerušenie daňovej kontroly, kasačný súd uvedenú argumentáciu nepovažuje za relevantnú. Je bežnou a legitímnou praxou správcov dane, že daňovú kontrolu prerušujú

viac ako jeden krát, a to vždy podľa potreby konkrétne prebiehajúcej daňovej kontroly, jej zložitosti a rozsiahlosti a najmä tiež vtedy, ak je to vzhľadom k časovému horizontu vykonávanej kontroly pre správne určenie dane potrebné či nevyhnutné. Nie je pritom dôležité koľkokrát správca dane daňovú kontrolu preruší, podstatnou v tomto smere je skutočnosť, ako prerušenie daňovej kontroly odôvodní, tak aby bolo prerušenie zákonné, transparentné a účelné.

79. Pokiaľ správny súd mal za to, že nie je namieste viazať naplnenie dôvodu prerušenia daňovej kontroly len na získanie odpovede na jednu zo žiadostí o MVI, ale je v záujme riadneho zistenia skutkového stavu a preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení, príp. plnení oslobodených od dane získať potrebné informácie, resp. odpovede na všetky žiadosti o MVI, táto argumentácia vzhľadom na vyššie v tomto rozsudku uvedené právne závery kasačného súdu a prislúchajúcu judikatúru neobstojí. Na dôvažok kasačný súd poukazuje na to, že ak by platilo správnym súdom tvrdené, v prejednávanej veci ani doručenie odpovede na žiadosť o MVI zo dňa 14. júla 2015 by nemalo predstavovať ukončenie prerušenia daňovej kontroly, keďže odpovede na žiadosti o MVI správcovi dane boli doručované aj po tomto dátume.

80. Vo svetle vyššie uvedeného vo vzťahu ku dĺžke vykonávania daňovej kontroly DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 kasačný súd konštatuje, že predmetná daňová kontrola začala dňa 23. apríla 2013 a ukončená bola dňa 18. septembra 2015. Obdobie od začiatku daňovej kontroly po doručenie protokolu z daňovej kontroly sťažovateľovi trvalo 879 dní. Daňová kontrola bola prerušená na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly odo dňa 07. februára 2014 z dôvodu zaslania dvoch žiadostí o MVI zo dňa 28. novembra 2013 (týkajúca sa spoločností V Trans- Spedicio Kft. a PERTINAX s.r.o.). Konečná odpoveď na žiadosť o MVI týkajúca sa spoločnosti PERTINAX s.r.o. bola správcovi dane doručená dňa 22. októbra 2014. Prerušenie daňovej kontroly trvalo 257 dní namiesto správcom dane uvádzaných 523 dní. Daňová kontrola bez doby prerušenia tak trvala 622 dní (879 dní mínus zákonná doba prerušenia daňovej kontroly 257 dní) namiesto správcom dane uvádzaných 356 dní. Daňová kontrola DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 tak prebiehala od 23. apríla 2013 do 06. februára 2014 (t. j. 291 dní), prerušená bola v období od 07. februára 2014 do 22. októbra 2014 vrátane (t. j. 257 dní, pričom toto obdobie sa podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku nepočíta do lehoty na vykonanie daňovej kontroly) a ďalej pokračovala od 23. októbra 2014 do 18. septembra 2015 vrátane (t. j. 331 dní). Výkon daňovej kontroly preto celkom zjavne prekročil maximálnu lehotu na výkon daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, konkrétne o 257 dní. Správny súd a žalovaný tak v časti posúdenia dĺžky trvania daňovej kontroly vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci. Medzi skutkovým zistením a jeho právnym hodnotením existuje zjavný rozpor, svojvôľa, a to vo veci, ktorá má širší ústavný rozmer v ochrane vlastníctva a ochrane súkromných entít pred štátnou mocou. Kasačný súd uzavrel, že daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, čím došlo k porušeniu § 46 ods. 10 Daňového poriadku.
81. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky daňovej kontroly došlo nielen k porušeniu § 46 ods. 10 prvá veta Daňového poriadku, ale zároveň aj k porušeniu zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade s Daňovým poriadkom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý z uvedeného dôvodu nemôže byť podkladom pre vyrubovacie konanie, a preto je daňové konanie vo veci vykonávania daňovej kontroly DPH u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie február 2013 zaťažené vadou nezákonnosti.

82. Vzhľadom k tomu, že otázka posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly má prednosť pred posúdením meritórnych otázok vo veci a kasačný súd vzhliadol dôvodnosť prednesenej sťažnostnej námietky, ďalšími sťažnostnými námietkami sa kasačný súd v tomto konaní nezaoberal.

V. Záver

83. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP]. Zároveň kasačný súd konštatuje, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe

kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP]. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

84. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie. Správca dane a žalovaný sú viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

85. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

86. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.