

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/24/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017200759  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:7017200759.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Nettix, s.r.o., IČO: 36 851 701, so sídlom Skladná 6, Košice, zast.: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 862867/2017 zo dňa 31. mája 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/85/2017-68 zo dňa 14. novembra 2018, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 7S/85/2017-68 zo dňa 14. novembra 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 862867/2017 zo dňa 31. mája 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Košice (ďalej aj ako „správca dane“) č. 1802031/2016 zo dňa 20. decembra 2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 68.135,60 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že daňová kontrola u žalobcu začala dňom uvedeným v Upovedomení o vykonaní daňovej kontroly č. 698/320/85527/2011/Tot zo dňa 14. novembra 2011, t. j. dňom 07. decembra 2011. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 9801403/5/3510693/2014 zo dňa 17. júla 2014 a Dodatok k protokolu zo dňa 28. augusta 2014. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, preveroval obchodnú spoluprácu medzi žalobcom a spoločnosťami ANIX s.r.o. (od 12. decembra 2011 VILHEM s.r.o.) a EUROMAXTRADE s.r.o. aj formou dožiadania miestne príslušným správcom dane a vzhľadom

na skutočnosť, že odberateľmi deklarovaného tovaru, t. j. kryštálového cukru, boli zahraničné spoločnosti so sídlom v Maďarskej republike, prostredníctvom Finančného riaditeľstva SR, sekcie daňovej, odboru boja proti podvodom, zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“) listami č. 9800403/2424/2012, č. 9800403/2423/2012, č. 9800403/2373/2012, č. 9800403/2372/2012 a č. 9800403/2425/2012 tak, aby bolo preverené dodanie tovaru (kryštálového cukru) do iného členského štátu pre deklarovaných odberateľov. Správca dane následne v súlade s ustanovením § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) v nadväznosti na ust. § 165 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutím č. 9800403/495787/2012/Váš zo dňa 15. marca 2012 daňovú kontrolu prerušil do dňa doručenia posledného výsledku z medzinárodnej výmeny informácií z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu v zmysle článku 5 Nariadenia Rady č. 1798/2003.

3. Po doručení poslednej odpovede na žiadosť o MVI dňa 02. januára 2014 správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly a túto skutočnosť podľa § 25a ods. 4 zákona o správe daní v nadväznosti na ust. § 165 ods. 4 daňového poriadku oznámil žalobcovi oznámením č. 9801403/5/728781/2014 zo dňa 24. februára 2014, doručeným dňa 03. marca 2014. Následne správca dane požiadal o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly o šesť mesiacov, o čom žalobcu informoval. Žalovaný o tejto žiadosti rozhodol listom č. 1100101/1/20599-113780/2014 zo dňa 05. marca 2014 tak, že výkon daňovej kontroly bol predĺžený o šesť mesiacov. Po vypracovaní Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 698/320/4050049/2014/Tomá dňa 03. septembra 2014 zo záverečného prerokovania protokolu o výsledku zistenia z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011 bola daňová kontrola ukončená.

4. Na základe uvedených zistení krajský súd konštatoval, že predmetná daňová kontrola bola začatá dňom 07. decembra 2011. S poukazom na § 165 ods. 4 daňového poriadku krajský súd dôvodil, že prerušenie daňovej kontroly v tejto veci bolo vykonané podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že § 25a zákona č. 511/1992 Zb. upravuje prerušenie konania tak, že správca dane môže konanie prerušiť najmä, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Dôvody na prerušenie konania sú uvedené príkladmo, a preto nie je vylúčené, že konanie je možné prerušiť aj z iných dôvodov, ktoré môžu mať vplyv na výsledok daňovej kontroly, prípadne na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní. Správca dane preto mohol v preskúmvanej veci konanie prerušiť aj z iných zákonom nepredpokladaných dôvodov, nakoľko zákon len naznačuje vhodnosť prerušenia konania z dôvodov, ktoré výslovne uviedol v ustanovení § 25a ods. 1. Prerušenie konania tak nastáva na základe rozhodnutia správcu dane vydaného na základe podnetu účastníka, či z vlastného podnetu správcu dane alebo na základe zákona. V danom prípade k prerušeniu daňového konania došlo z dôvodu, že správcu dane prostredníctvom finančného riaditeľstva požiadal o preverenie deklarovaných obchodov s kryštálovým cukrom, a to u zahraničných obchodných partnerov žalobcu, prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií daňových orgánov.

5. Ďalej krajský súd konštatoval, že aj keď v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly nie je uvedený dátum, odkedy sa daňová kontrola prerušuje, zo samotného znenia označeného ustanovenia nevyplýva povinnosť uviesť tento dátum, preto sa má za to, že daňová kontrola sa prerušuje vydaním rozhodnutia č. 9800403/495787/2012/Váš zo dňa 15. marca 2012 o jej prerušení, resp. doručením (rozhodnutie bolo žalobcovi aj riadne doručené dňa 21. marca 2012).

6. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane prerušil daňovú kontrolu v rozpore so zákonom. Stotožňujúc sa so žalovaným poukázal na to, že prerušením daňovej kontroly sa prerušujú (neplynú) všetky lehoty. Mal za to, že prerušením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožiadaval od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Z dôvodu podozrenia o fiktívnosti deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty

(ďalej aj ako „zákon o DPH“) správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Išlo o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľoch žalobcu a prepravcovi tovaru. Išlo o výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 08. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti daní z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 07. októbra 2010 prepracované znenie).

7. Dôvodil, že medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho systému DPH v kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci spoločenstva a v boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady). Z obsahu pripojeného administratívneho spisu krajský súd dospel k záveru, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov a tiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Podľa krajského súdu je potrebné prihliadať na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte Európskej únie, v danom prípade v Maďarsku.

8. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27. júla 2016 týkajúce sa preukazovania splnenia podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Maďarskej republike, v zmysle ktorého preukazovanie základných atribútov určujúcich podmienky oslobodenia od dane, ktorými okrem iných je aj jednoznačné uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu. Túto skutočnosť je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobzretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, a to čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru. Uvedené rozhodnutie zároveň reflektuje aj na prerušenie daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií. Krajský súd preto konštatoval, že prerušenie daňovej kontroly za účelom získania informácie prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo postupom na zistenie skutočností rozhodujúcich pre vydanie rozhodnutia správcu dane. Napokon aj z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že dôvod prerušenia konania pre dožiadanie ohľadne medzinárodnej výmeny informácií je ústavne konformný spôsob odôvodnenia prerušenia daňového konania v takýchto prípadoch a nejde o svojvoľný, odporujúci účelu a zmyslu aplikovateľných noriem.

9. Krajský súd zastával názor, že správca dane v rámci daňovej kontroly zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie základu dane, ako aj samotnej DPH a dokazovanie sústredil tak na preukázanie materiálneho plnenia zo strany dodávateľov žalobcu, ako aj preukázanie dodávok tovaru (kryštálového cukru) žalobcom jeho odberateľom v Maďarskej republike. Zdôraznil, že tak správca dane, ako aj žalovaný, na základe výsledkov vykonaného dokazovania, vrátane výsledkov MVI, dospeli k správny záverom, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru zahraničným odberateľom a nepreukázal tak ani splnenie podmienok podľa § 43 zákona o DPH, t. j. pre dodanie tovaru s oslobodením od dane. Krajský súd poukázal aj na chýbajúce údaje na predložených CMR dokladoch, t. j. chýbajúce dáta týkajúce sa prevzatia zásielky, podpisu a pečiatky príjemcu, ako aj to, že zo žiadnych informácií získaných od obchodných partnerov žalobcu v Maďarsku nebolo preukázané dodanie deklarovaného tovaru. Aj keď žalobca v priebehu konania tvrdil, že vlastnícke práva k tomuto tovaru prešli na odberateľov ešte na území Slovenskej republiky, preto šetrenia maďarskej finančnej správy sú pre konanie správcu dane v tejto veci právne nepodstatné, uvedenú skutočnosť o prechode vlastníckych práv k tovaru na kupujúcich v danom prípade žiadnym spôsobom nepreukázal a táto skutočnosť ani z

výsledkov daňovej kontroly nevyplýva.

10. Krajský súd uzavrel, že žalobcovi bol v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania daný dostatočný procesnoprávny priestor pre dokazovanie a tým aj preukázanie dôvodnosti uplatneného nároku. Procesnoprávne a tým aj ústavnoprávne rozmery preskúmvanej právnej problematiky krajský súd hodnotil aj v intenciách judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky. V súlade s ňou dal do pozornosti, že zmyslom procesných garancií vyplývajúcich z ustanovení článku 47 ods. 3, článku 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a z článku 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd je zabezpečiť, aby účastníkovi konania, na ktorého sa tieto garancie vzťahujú, bola poskytnutá zo strany príslušného orgánu verejnej moci rozumná a dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledky konania využitím svojich procesných práv za podmienok, ktoré ho nestavajú do podstatne nevýhodnejšej pozície v porovnaní s druhými účastníkmi konania. Procesný postup orgánov verejnej moci by predstavoval protiústavný zásah do označených základných práv, ak by účastníkovi konania objektívne znemožnil využiť jeho oprávnenia byť prítomný pri prerokovaní veci (vrátane dokazovania), predložiť argumentáciu na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky a návrhy, navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, klásť svedkom otázku, využívať právnu pomoc v konaní, alebo uplatniť opravné prostriedky (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 153/07-35 z 18. októbra 2017). Krajský súd pochybenia takéhoto charakteru v preskúmvanej veci nezistil.

11. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože žalobca nemal vo veci úspech a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

12. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

13. Za nesprávne považoval žalobca právne posúdenie aplikácie ustanovenia § 25a zákona č. 511/1992 Zb. zo strany krajského súdu. Uviedol, že vo svojej žalobe poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013, ktorý v odôvodnení s poukazom na výklad ustanovenia § 25a zákona č. 511/1992 Zb. v súvislosti s prerušením konania uvádza, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba vykonaním dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako tri roky. Podľa názoru najvyššieho súdu v konaní žalovaného správneho orgánu uvedená skutočnosť spôsobuje takú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že krajský súd sa k tomuto právnomu názoru nevyjadril, nezaujal žiadne stanovisko, čím podľa názoru žalobcu bolo porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd.

14. V zmysle uvedeného ďalej žalobca dôvodil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV.ÚS 115/03).

15. Žalobca zastával názor, že krajský súd sa žiadnym spôsobom nevyjadril k jeho námietke, podľa ktorej ak by bol postup správcov dane prerušujúcich daňovú kontrolu podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v súlade so zákonom, nevyžadovala by sa zmena zákonnej úpravy, ktorá takéto oprávnenie správcu dane explicitne zakotvila. Do pozornosti krajského súdu dal tú skutočnosť, že zákonodarca sa v prípade žiadosti o MVI vyhol slovnému spojeniu „ak sa začalo konanie.“ Sám si uvedomil, že zaslanie žiadosti o MVI nemá za následok začatie konania, a

preto naformuloval do zákona možnosť pre správcu dane prerušiť daňovú kontrolu v prípade potreby získania informácií podľa vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý neskôr doplnil o Nariadenie Rady (EU) č. 904/2010. Konanie podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. sa vzťahovalo výlučne na začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, za ktorú v žiadnom prípade nemožno považovať potrebu získať informácie z MVI. Nezaujatím stanoviska zo strany krajského súdu k tejto otázke došlo podľa názoru žalobcu k nedostatočnému odôvodneniu napadnutého rozsudku, čo spôsobuje v zmysle žalobcom citovanej judikatúry jeho nezákonnosť.

16. Zdôraznil, že nezákonnosť dôvodu na prerušenie daňovej kontroly spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, čím lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula pred jej ukončením. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010, z ktorého vyplýva, že ak nie je daňová kontrola vykonaná v zákonom stanovenej lehote, je potom celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a tým sa stáva nezákonným aj rozhodnutie správcu dane z daňového konania nasledujúceho po takto nezákonne vykonanej daňovej kontrole.

17. Ďalej žalobca uviedol, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nie je vykonateľné, nakoľko neobsahuje dátum, od ktorého sa kontrola prerušuje. V tejto súvislosti poukázal na odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, podľa ktorého aj keď v tomto rozhodnutí nie je uvedený dátum prerušenia daňovej kontroly, zo samotného znenia ustanovenia § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva povinnosť uviesť tento dátum. Preto sa má za to, že v tomto prípade sa daňová kontrola prerušuje vydaním rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, resp. jeho doručením. S týmto právnym názorom krajského súdu žalobca nesúhlasil, pretože zo žiadneho ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva, že sa neuplynutie lehoty na výkon daňovej kontroly malo počítat' odo dňa vydania rozhodnutia o jej prerušení, resp. doručením takého rozhodnutia kontrolovanému daňovému subjektu. Právny názor krajského súdu žalobca nepovažoval za ústavno-konformný.

18. Žalobca tiež nesúhlasil s názorom krajského súdu, že prerušením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu. Na tomto mieste opätovne poukázal na nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, v ktorom ústavný súd zdôraznil, že daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy. Žalobca mal za to, že pre zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane, či určení rozdielu dane je akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly vylúčené. V tejto súvislosti žalobca poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, kde krajský súd konštatoval, že v prípade prerušenia daňovej kontroly išlo o výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003. Žalobca namietal, že Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené, a preto správca dane dňa 15. marca 2012, kedy vydal predmetné rozhodnutie o prerušení kontroly, konal podľa neúčinného právneho predpisu. Preto ani názor krajského súdu v tomto smere nie je podľa žalobcu správny.

19. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na to, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky, ktoré zákon o DPH v roku 2011 stanovoval v § 43 ods. 5 písm. a/ a d/ pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu. Správcovi dane žalobca predložil príslušné faktúry a prepravné doklady CMR, v ktorých bolo uvedené miesto určenia a tiež bankové výpisy preukazujúce prijatie platieb za tovar. Zdôraznil, že v roku 2011 sa nevyžadovalo, aby prijatie tovaru bolo na prepravných dokladoch potvrdené odberateľom v inom členskom štáte. Dôvodil, že právo nakladať s tovarom ako vlastník žalobca previedol na maďarských odberateľov už na území Slovenska, čo potvrdzujú prepravné doklady. Mal za to, že vo vzťahu k maďarským odberateľom nebol povinný im dodať tovar do Maďarska. Svoju povinnosť dodať tovar maďarským odberateľom si žalobca splnil podľa § 412 ods. 1 Obchodného zákonníka odovzdaním tovaru prvému dopravcovi na prepravu pre kupujúceho. Na tomto mieste žalobca videl pochybenie zo strany žalovaného, ktorý sa nezaoberal jeho námietkou proti postupu správcu dane, ktorý ak mal pochybnosti, či prepravcovia uvedení na dokladoch CMR prepravili tovar do Maďarska, bolo jeho povinnosťou tieto pochybnosti overiť. Keďže tak nevykonával, podľa žalobcu nemožno tvrdiť, že zo strany správcu dane bol spoľahlivo zistený skutkový

stav veci.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom krajského súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

22. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu DPH v sume 68.135,60 Eur za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2011.

23. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom do 30. novembra 2011) oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

24. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH (v znení účinnom do 30. novembra 2011) platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

25. Podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

26. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže uvedenú lehotu v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o 6 mesiacov a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčisľujú rozdiel dane podľa osobitného predpisu najviac o 12 mesiacov.

27. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane daňové konanie môže prerušiť najmä, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutie.

28. Podľa § 25a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

29. Podľa § 25a ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkovi konania.

30. Podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

31. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

32. Základom námietok žalobcu v podanej kasačnej sťažnosti (podobne ako v žalobe) bolo prerušenie daňovej kontroly DPH vykonávanej u žalobcu za 3. štvrtrok 2011, a to z dôvodu neexistencie zákonného dôvodu na prerušenie daňovej kontroly, nevykonateľnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly a tým aj nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly. Predmetom konania pred kasačným súdom už boli rozhodnutia daňových orgánov vo veci žalobcu týkajúce sa nepriznania nadmerného odpočtu DPH a vyrubenia dane za zdaňovacie obdobie október 2011, v rámci ktorého kasačný súd riešil obdobné námietky uplatnené žalobcom, a to v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/79/2018 zo dňa 28. apríla 2020. Kasačný súd preto pri hodnotení žalobcom uplatnených kasačných námietok v prejednávanej veci vychádzal z už predtým vysloveného právneho názoru.

33. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok (a predtým zákon o správe daní) obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

34. Vo vzťahu k výkladu ustanovenia § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. kasačný súd poukazuje na to, že zákon č. 511/1992 Zb. neurčoval, akú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia možno považovať za zákonný dôvod na prerušenie konania. Medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne nemožno vylúčiť z tejto definície, nakoľko si vyžaduje značné časové obdobie. Samotná medzinárodná výmena informácií slúži záujmu získať podklady pre správne určenie dane, ktoré sú rozhodujúcou skutočnosťou pre rozhodnutie. Získanie odpovedí v rámci medzinárodnej výmeny informácií bolo takým postupom o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia správcu dane, a preto správca dane postupoval v súlade s § 25 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na ustanovenia § 165 ods. 4 daňového poriadku.

35. K žalobcom poukazovanému rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013 a namietania, že krajský súd sa nijakým spôsobom nevysporiadal s právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, je nutné uviesť, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku vyčerpávajúcim spôsobom zdôvodnil svoje právne závery o opodstatnenosti prerušenia daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a jednoznačne odôvodnil, že sa jedná o konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to i v nadväznosti na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky. Je teda jednoznačne zrejmé, že krajský súd názor vyslovený v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2012 nepovažoval za správny. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že sa názor najvyššieho súdu vyjadrený v uvedenom rozhodnutí je ojedinelý a nejedná sa o ustálenú judikatúru. Postupom krajského súdu v danej veci preto nebolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny súdny proces, pretože krajský súd jasne definoval svoje právne názory a taktiež dal odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s

predmetom súdnej ochrany v súvislosti so zákonným prerušením daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a tým jeho rozsudok nevykazuje žiadne známky arbitrárnosti.

36. Za nedôvodnú považuje kasačný súd tiež námietku žalobcu, podľa ktorej nová právna úprava (daňový poriadok) zakotvila explicitne do zákona oprávnenie správcu dane ohľadne prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Táto námietka totiž nesúvisí s predmetom sporu, pretože v danom prípade išlo o prerušenie daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré ustanovenie sa vzťahovalo na prerušenie daňovej kontroly u žalobcu. Správca dane ako i žalovaný mohli rozhodnúť len v súlade s právnou úpravou vzťahujúcou sa na prípad žalobcu.

37. Rovnako nedôvodná je námietka žalobcu o tom, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9800403/495787/2012/Váš zo dňa 15. marca 2012 neobsahuje dátum, od ktorého sa daňová kontrola prerušuje, a preto ide o rozhodnutie nevykonateľné. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že v ustanovení § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. nie je výslovne uvedené, že v rozhodnutí o prerušení konania má byť uvedený dátum, od ktorého sa kontrola prerušuje. Prerušenie daňového konania dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení daňového konania vyplýva z ustanovenia § 61 ods. 3 daňového poriadku, ktorý (z dôvodu uvedeného vyššie) nie je možné aplikovať na prípad žalobcu.

38. Na základe uvedeného je potrebné ustáliť, že daňová kontrola DPH vykonávaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011 bola prerušená zo zákonných dôvodov a zákonným spôsobom v súlade s § 25a zákona č. 511/1992 Zb. Preto nedôvodnou je aj námietka žalobcu týkajúca sa prekročenia zákonnej dĺžky daňovej kontroly. Daňová kontrola začala u žalobcu dňom uvedeným v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly z 14. novembra 2011, t. j. dňom 07. decembra 2011. Rozhodnutím č. 9800403/495787/2012/Váš zo dňa 15. marca 2012 správca dane daňovú kontrolu prerušil podľa ustanovenia § 25a ods. 1 zákona č. 511/1991 Zb. v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 4 daňového poriadku do dňa doručenia posledného výsledku o medzinárodnej výmene informácií. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly po doručení poslednej odpovede na žiadosť o MVI dňa 02. januára 2014. Po predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly žalovaným, o čom bol žalobca upovedomený, bola daňová kontrola ukončená dňa 03. septembra 2014 záverečným prerokovaním protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2011.

39. Ako správne uviedol krajský súd, správca dane si z dôvodu podozrenia o fiktívnosti deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona o DPH plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné pre správne a úplné určenie dane. Išlo o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľoch žalobcu a prepravcovi tovaru.

40. Nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj dôvod jej prerušenia, bol oprávnený posúdiť správca dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu. V zmysle § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz bolo možné použiť všetky prostriedky, ktorými možno objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. V tomto prípade bola jedným z prostriedkov pre zistenie a objasnenie skutočností týkajúcich sa preverovania zdaniteľných obchodov medzinárodná výmena informácií. Správca dane v záujme objektívneho vyhodnotenia okolností zdaniteľných obchodov až do doručenia príslušných informácií nemohol pokračovať vo výkone daňovej kontroly. K porušeniu práv žalobcu prerušením daňovej kontroly preto nedošlo. Správca dane mal povinnosť preverovať dodanie tovaru tak, aby získal maximálne množstvo informácií ohľadom deklarovaných obchodov. Daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote, pretože počas prerušenia kontroly lehoty neplynú. Správca dane nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové správy konajú a vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane čakal na tieto odpovede a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred ich doručením. Odpovede na otázky, ktoré boli predmetom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, boli rozhodujúce pre preverenie skutočností týkajúcich sa preverovaných obchodov, preto správca dane v záujme objektívneho vyhodnotenia okolností zdaniteľných obchodov až do doručenia

príslušných informácií nemohol pokračovať vo výkone kontroly a kontrolu z týchto dôvodov prerušil v súlade so zákonom.

41. Už žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia v súvislosti s prerušením daňovej kontroly poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 116/2013-11 zo dňa 28. februára 2013, z ktorého vyplýva, že v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené z dôvodu pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožiadané orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v Nariadení Rady (ES) zo 07. októbra 2003 č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a poplatkov týkajúcich sa plynutia lehôt, pričom ústavný súd zdôraznil, že výklad ustanovení zákona o správe daní týkajúci sa plynutia lehôt na daňovú kontrolu, ako aj na celé daňové konania, nemôže ohroziť účinnú aplikáciu nariadenia.

42. Následne vo svojom ďalšom rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016 Ústavný súd Slovenskej republiky spresnil svoju úvahu o dĺžke daňovej kontroly vo vzťahu k vplyvu na MVI nasledovne: „Daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, naruša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú. A tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú. Na podklade uvedených vysvetlení ústavný súd uzatvára, že protokol z opakovanej daňovej kontroly vykonanej u sťažovateľky nebol v dôsledku jej prerušenia, a tým aj predĺženia nad limit určený zákonom o správe daní a poplatkov, „nakazený“ chorobou nezákonnosti v procese, ktorý predchádzal jeho vyhotoveniu“.

43. Medzinárodná výmena informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcej na základe Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

44. K žalobcom namietanému záveru krajského súdu, podľa ktorého prerušením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu a rovnako tak k námietke o aplikácii neúčinného Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003, kasačný súd uvádza, že Nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 bolo nahradené Nariadením Rady (ES) č. 904/2010 s cieľom zlepšiť a doplniť nástroje v oblasti administratívnej spolupráce členských štátov Európskej únie na boj proti podvodom. V zmysle Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 ako i v zmysle Nariadenia Rady (ES) č. 904/2010 na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznámil požadované informácie, zabezpečil vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií, t. j. princíp medzinárodnej výmeny informácií zostal rovnaký. Pokiaľ správca dane, žalovaný ako i krajský súd poukázali na neúčinné znenie Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003, nijakým spôsobom to nemohlo ovplyvniť proces získavania informácií a ani zákonnosť rozhodnutia správcu dane ako i žalovaného ako i vecnú správnosť rozsudku krajského súdu.

45. K hmotnoprávnym námietkam žalobcu, po preskúmaní rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, kasačný súd dodáva, že daňové orgány správne a v súlade so zákonom uzavreli a logicky zdôvodnili, že v danom prípade nebolo preukázané intrakomunitárne dodanie tovaru (kryštálového cukru) maďarským odberateľom žalobcu. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko. Záver správcu dane a žalovaného, ktorí urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH v znení platnom v čase posudzovaného

zdaňovacieho obdobia 3. štvrťroka 2011.

46. Aj podľa názoru kasačného súdu žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia s oslobodením od dane, keď nevedel preukázať, že tovar v Maďarsku prevzali deklarovaní odberatelia, resp. ich zástupcovia oprávnení za nich konať, a teda nepreukázal, že sa tovar dostal do dispozície ním označených odberateľov. S poukazom na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu je dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar (kryštálový cukor) bol skutočne dodaný deklarovaným odberateľom v Maďarsku. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

47. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníkom prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý podľa predložených dokladov deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu, bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému odberateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastníkom. Za takýto doklad v predmetnej veci i s poukazom na zistenia maďarskej daňovej správy nemožno považovať iba faktúry a neúplné prepravné doklady CMR. Zo žalobcom predložených dokladov nemožno vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a o dodaní tovaru deklarovaným odberateľom do iného členského štátu. Pochybnosti neboli odstránené ani tvrdeniami žalobcu o prevode vlastníckeho práva na maďarských odberateľov už na území Slovenskej republiky, nakoľko ani predložené CMR túto skutočnosť bez odstránenia správcom dane nadobudnutých pochybností vyplývajúcich z MVI nepreukazujú. Na tomto mieste kasačný súd len pripomína, že medzinárodný nákladný list (CMR) je predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave.

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

49. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.