

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/41/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8016200365  
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8016200365.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: LEGATOs Recovery k.s., Mierová 650/56, Bratislava, správca konkurznej podstaty úpadcu ST OMEGA s.r.o. v konkurze, Nám. gen. Štefánika 3, Stará Ľubovňa, právne zastúpený: SVITOK a spol., s.r.o., Tomášikova 23/C, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná . 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 230183/2016 zo dňa 4. marca 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/19/2016-154 zo dňa 14. februára 2018, takto

### rozhodol:

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

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 230183/2016 zo dňa 4. marca 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 1160127/2015 zo dňa 15. júla 2015, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 501.396,69 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 326.946,02 €. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP.

2. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného krajský súd zistil, že u žalobcu začala dňa 3. augusta 2011 daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o

DPH<sup>6</sup>) a nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Daňová kontrola začala za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb..

3. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že daňová kontrola bola rozhodnutím správcu dane č. 735/320/26535/2011/Plu zo dňa 14. septembra 2011 prerušená podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, teda z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Oznámením č. 97120401/5/1559410/2014/Plu zo dňa 22. apríla 2014 správca dane oznámil žalobcovi, že pokračuje vo výkone daňovej kontroly, pretože dňa 16. apríla 2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Na základe žiadosti správcu dane č. 9712401/5/3478485/2014/Plu zo dňa 16. júla 2014 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky oznámením č. 1101001/1/55881-350833/2014 zo dňa 31. júla 2014 predĺžilo lehotu na vykonanie daňovej kontroly o 6 mesiacov.

4. Správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9712401/5/4674094/2014/Plu zo dňa 17. októbra 2014, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie prevzal splnomocnený zástupca žalobcu. Dátum prerokovania protokolu určil na deň 2. decembra 2014. Dňa 2. decembra správca dane uskutočnil so žalobcom ústne pojednávanie, z ktorého vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011. Z obsahu zápisnice vyplýva, že žalobca uviedol, že daňová kontrola nebola vykonaná objektívnymi, nezávislými a nezaajatými kontrolórmi a vzniesol námietku zaujatosti proti kontrolórkam Ing. J. a Ing. L.. Správca dane v zápisnici uviedol, že pojednávanie je ukončené, pretože bola vznesená námietka a musí byť o nej rozhodnuté. Dňa 4. decembra 2014 správca dane rozhodnutím č. 9714401/5/5315180/2014/4035/Plu zastavil podľa § 25 ods. 1 písm. f) zákona č. 511/1992 Zb. daňové konanie vo veci námietky zaujatosti ústne podanej žalobcom, pretože odpadol dôvod konania.

5. Dňa 09. decembra 2014 správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9714401/5/5351105/2014/4035/Plu, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 501.396,69 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 326.946,02€. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/166584/ 2015/5057 zo dňa 20. apríla 2015 dodatočný platobný výmer zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom vytkol správcovi dane, že k prerokovaniu protokolu nedošlo z dôvodu vznesenej námietky zo strany žalobcu. Správca dane rozhodol o vznesenej námietke zaujatosti žalobcu proti kontrolórkam rozhodnutiami č. 371595/2015 zo dňa 30. apríla 2015 a č. 371713/2015 zo dňa 30. apríla 2015 tak, že námietke zaujatosti podanej žalobcom nevyhovel.

6. Opätovnou výzvou č. 693464/2015 zo dňa 03. júna 2015 správca dane vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu vrátane jeho dodatku a na jeho prerokovanie, pričom dátum prerokovania určil na 10. júl 2015. K výzve sa žalobca vyjadril písomným podaním zo dňa 18. júna 2015, o čom správca dane vyhotovil dodatok k protokolu dňa 10. júla 2015. Záverečné prerokovanie protokolu sa uskutočnilo dňa 10. júla 2015.

7. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku ďalej vyjadril k jednotlivým žalobným námietkam žalobcu. Žalobca v podanej žalobe namietal, že daňová kontrola neprebehla v zákonnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a to z dôvodu, že k prerokovaniu protokolu z daňovej kontroly došlo až dňa 10.07.2015, teda po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, pričom s poukázaním na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) č.k. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 argumentoval, že protokol z daňovej kontroly, pri ktorej sa nerešpektovala maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu a nemožno ho ďalej použiť ako dôkaz v daňovom konaní. S uvedenou námietkou žalobcu sa krajský súd nestotožnil. Krajský súd usúdiac, že aj keď z formálneho hľadiska mala byť daňová kontrola ukončená dňa 27. februára 2015, pričom v skutočnosti bola ukončená 10. júla 2015 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly, považoval za potrebné poukázať na niektoré dôležité skutočnosti.

8. Tak ako uvádzal žalobca v žalobe, Ústavný súd Slovenskej republiky sa zaoberal otázkou zákonnosti daňovej kontroly v dôsledku dodržania, resp. nedodržania jej zákonnej lehoty v náleze č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, kde zdôraznil, že daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane smerujúci voči daňovým subjektom.

9. Krajský súd uviedol, že ústavný súd sa týmto nálezom zaoberal aj v uznesení č.k. III.ÚS 726/2016-20 zo dňa 25. októbra 2016, v ktorom uviedol, že z vyššie citovanej právnej vety i časti odôvodnenia nálezu je zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie, než zákon dovoľuje, narúša 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 tvoreného základnými právami a slobodami. Naznačuje to aj podmienka vyjadrená v právnej vete analyzovaného nálezu ústavného súdu, podľa ktorej „trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy“. Ďalej v tomto uznesení ústavný súd uviedol, že použitý nález Ústavného súdu teda predpokladal skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje.

10. Z vyššie uvedených skutočností krajský súd dospel k záveru, že správca dane vyhotovil prvý protokol z daňovej kontroly už dňa 17. októbra 2014 a jeho prerokovanie určil na deň 2. december 2014, v lehote na ukončenie daňovej kontroly. Proces prejednávania protokolu a jeho záverečného prerokovania sa predlžil z dôvodu, že žalobca na prerokovaní protokolu dňa 2. decembra 2014 podal námietky zaujatosti voči kontrolórkam Ing. L. a Ing. J., o ktorých bolo potrebné rozhodnúť. V dôsledku ďalších procesných úkonov sa prerokovanie protokolu uskutočnilo až dňa 10. júla 2015. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že v priebehu daňovej kontroly žalobca podával opakovane návrhy na vylúčenie zamestnancov správcu dane Ing. L. a Ing. J., pričom námietkam žalobcu nebolo vyhovené. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že k nedodržaniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v dôsledku úkonov na strane žalobcu, kedy správca dane bol nútený uskutočniť prerokovanie protokolu z daňovej kontroly po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. Zároveň dodal, že od 2. decembra 2014, kedy malo dôjsť k záverečnému prerokovaniu protokolu so žalobcom, správca dane už nevyvíjal žiadnu kontrolnú aktivitu, ale vykonával iba procesné úkony. Podľa názoru krajského súdu konanie a postup správcu dane nemohli obmedziť základné práva a slobody žalobcu ako daňového subjektu, a teda nemohli viesť k nezákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

11. Krajský súd považoval za nedôvodnú i námietku žalobcu, že postupom správcu dane došlo k procesnému pochybeniu tým, že sa neuskutočnilo prvostupňové daňové konanie, a že až ukončením daňovej kontroly môže začať vyrubovacie konanie, čím je vylúčené, aby daňové konanie začínalo doručením rozhodnutia vo veci samej, a aby za daňové vyrubovacie konanie bolo možné považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

12. S poukazom na ust § 15 ods. 13, § 44 ods. 1 a § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 považoval krajský súd za nesporné, že vyrubovacie konanie má prísne formálny charakter, ktorý spočíva výlučne vo vydaní platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru v zákonom stanovenej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly. Zákon neukladá povinnosť správcovi dane ani právo daňovému subjektu, aby vo vyrubovacím konaní uplatnil svoje práva podaním námietok. Uplatnenie práv daňového subjektu sa predpokladá počas priebehu daňovej kontroly pri jej výkone tak, ako je to upravené v ustanovení § 15 ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb..

13. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 9714401/5/5351105/2014/4035/Plu zo dňa 9. decembra 2014 je nulitým právnym aktom a nevyvoláva žiadne právne účinky, pretože bolo vydané niekým neexistujúcim, aj keď dodatočný platobný výmer v hlavičke uvádza Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa, zo záhlavia tohto dodatočného platobného výmeru, ako aj z ďalšieho označenia v rozhodnutí je nesporné, že dodatočný platobný výmer bol vydaný Daňovým úradom Prešov.

14. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že napadnuté rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže vyjadrenie žalobcu zo dňa 21. novembra 2011 k výzve na vyjadrenie sa k protokolu a zisteniam v ňom uvedených bolo zapracované do dodatku k protokolu zo dňa 02. decembra 2014. Pretože protokol zo dňa 2. decembra 2014 prerokovaný nebol, správca dane zaslal žalobcovi opätovne výzvu na vyjadrenie sa k protokolu, vrátane dodatku k protokolu zo dňa 02.12.2014. Žalobca sa vyjadril písomným podaním zo dňa 18. júna 2015, ktoré správca dane opätovne spolu s vyhodnotením zakomponoval do dodatku k protokolu zo dňa 10. júla 2015.

15. Krajský súd podotkol, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa zákona o správe daní, preto ak správca dane po začatí daňovej kontroly začal preverovať rozhodujúce skutočnosti na posúdenie, či boli splnené zákonné podmienky nároku žalobcu na uplatnenie oslobodenia od dane a uplatnenie nároku na odpočet dane, konal tak v súlade so zákonom a nie svojvoľne a nezákonne, tak ako to namietal žalobca.

16. K námietke žalobcu, že správca dane konal v rámci daňovej kontroly bez jeho súčinnosti, nedal mu možnosť vyjadriť sa k prípadným pochybnostiam správcu dane, krajský súd uviedol, že žalobca v žalobe potvrdil skutočnosť, že bol sám aktívny a počas kontroly viackrát využil právo nazerať do spisu. Správca dane oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami pri daňovej kontrole na kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2011 výzvou č. 9712401/5/3439910/2014/Plu zo dňa 14.07.2014, ktoré žalobca neprevzal v odbernej lehote. Námietku žalobcu preto považuje správny súd za neopodstatnenú.

17. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že prerušenie daňovej kontroly správcom dane rozhodnutím č. 735/320/26535/2011/Plu zo dňa 14. septembra 2011 podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je nezákonné, pretože žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nie je inou skutočnosťou rozhodujúcou na vydanie rozhodnutia, krajský súd poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 726/2016, v ktorom ústavný súd dospel k záveru, že rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní sp. zn. 5Sžf/68/2012 a 8Sžf/117/2013 (na ktorý poukázal aj sám žalobca) je založený na právnom závere, ktorý nerešpektuje materiálnu stránku obmedzovania základných práv a slobôd verejnoprávnymi zásahmi. Ústavný súd Slovenskej republiky zdôraznil, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správcu dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Takto ponímané ústavnoprávne riziká prerušenia daňovej kontroly nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho výsledku, a preto nie sú samy osebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia v daňovom konaní. S poukazom na uvedené vyhodnotil námietku žalobcu za nedôvodnú.

18. Krajský súd posúdil aj hmotnoprávne námietky žalobcu týkajúce sa nepriznania oslobodenia od dane pre maďarských odberateľov a týkajúce sa preverovania správcu dane zameraného na uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu. Poukazujúc na § 43 ods. 1 zákona o DPH, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 46/2015, rozsudky ESD C-409/04, C-184/05 krajský súd uviedol, že žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona a overoval podklady potrebné na správne a úplne určenie dane. Preskúmaním obsahu administratívneho spisu ako aj z odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy dospel krajský súd k záveru, že výsledky dokazovania zamerané na preverenie nároku žalobcu na deklarované oslobodenie od dane a nároku na odpočet dane spochybnili vierohodnosť žalobcom

predložených listinných dôkazov. Záver správcu dane a žalovaného v odôvodnení napadnutého rozhodnutia zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

2.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačnému súdu navrhol, aby v súlade s § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnuté rozhodnutie tak, že žalobe vyhovie v celom rozsahu a zruší žalobou napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

20. Žalobca úvodom kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd zamietol žalobu s ohľadom na závery obsiahnuté v unesení Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 726/2016-20 zo dňa 25. októbra 2016, v ktorom uviedol, že daňová kontrola trvajúca dlhšie, než 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 tvoreného základnými právami a slobodami. Ďalej v tomto uznesení uviedol, že použitý nález Ústavného súdu SR (III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010) teda predpokladal skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje.

21. Žalobca uviedol, že od 19. septembra 2011 do 16. apríla 2014 bola daňová kontrola prerušená. Poukazujúc na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, prijatú s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach, boli v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa článku 7 smernice a ustanovenia § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti, ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa. Podľa názoru žalobcu slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte uvedenej smernice, t.j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. Žalobca upozornil na ust. § 44 daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na závery rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/161/2016, ktoré sú podľa jeho názoru plne aplikovateľné aj v tomto prípade, pretože orgán verejnej správy v tejto veci prerušil daňovú kontrolu bez ohľadu na ustanovenia zákona č. 442/2012 Z.z., čím došlo k porušeniu zásady primeranosti.

22. Žalobca mal za to, že krajský súd zamietnutím žaloby porušil právo sťažovateľa na spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, keď nerešpektoval závery publikované v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010.

3.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, pretože rozsudok krajského súdu považuje za zákonný a správny.

24. Daňovú kontrolu správca dane rozhodnutím podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. prerušil z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, a to do doby, kým bude ukončené konanie o tejto inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Podľa žalovaného nie je možné spájať lehotu pre medzinárodnú výmenu informácií uvedenú v nariadení Rady s prekročením zákonom stanovených lehôt na trvanie a prerušenie daňovej kontroly, keďže samotné nariadenie v tomto smere neupravuje dĺžku daňovej kontroly. Dĺžka lehôt stanovená v nariadení Rady nie je záväzná pre dobu prerušenia daňovej kontroly. Aj z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že trojmesačná lehota sa vzťahuje na medzinárodnú výmenu informácií, nie na výkon daňovej kontroly podľa vnútroštátnych predpisov členského štátu. Medzinárodná výmena informácií je dôvodom na prerušenie konania, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú. V danom prípade bola daňová kontrola vykonaná v rámci zákonnej lehoty.

25. Žalovaný poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. IV.ÚS 116/2013-11 zo dňa 28. februára 2013, z ktorého vyplýva záver, že v dôsledku riadneho prerušenia daňovej kontroly neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodné dožiadania, na vybavenie ktorých dožiadané orgány príslušných členských štátov nedodrжали lehoty stanovené v nariadení Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

4.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

29. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

30. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011, ktorá začala dňa 03. augusta 2011 (upovedomenie č. 735/320/21352/2011/Plu zo dňa 26. júla 2011). Žalobca si v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uplatnil odpočítanie dane vo výške 346.714,78 € z faktúr vystavených dodávateľom J+M SK s.r.o., Veľký Meder. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil i oslobodenie od dane pri dodaní tovaru - snečnice pre maďarskú spoločnosť Agro Island Kereskedelmi Kft., Győr v hodnote 2.301.041,- €, pri dodaní tovaru - krmna kukurica pre maďarskú spoločnosť Global - Agro Kft., Atkár, v hodnote 34.290,- €, pri dodaní tovaru - potravinárska pšenica pre maďarskú spoločnosť OJ - SIM Kft., Budapest, v hodnote 25.966,- €, pri dodaní tovaru - krmna kukurica pre maďarskú spoločnosť Takacs 2010 Gabona Kft., Harta Arany, v hodnote 21.477,- € a pri dodaní tovaru - potravinárska pšenica pre maďarskú spoločnosť ZETA GABONA KFT., Csikéria, v hodnote 25.366,- €.

31. Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 735/320/26535/2011/Plu zo dňa 14. septembra 2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu preverenia intrakomunitárnych obchodov v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Oznámením č. 97120401/5/1559410/2014/Plu zo dňa 22. apríla 2014 informoval žalobcu, že dňa 16. apríla 2014

pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Na základe žiadosti správcu dane č. 9712401/5/3478485/2014/Plu zo dňa 16. apríla 2014 bola Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky lehota na vykonanie daňovej kontroly predĺžená o 6 mesiacov (oznámenie č. 1101001/1/55881-350833/2014 zo dňa 31. júla 2014), o čom bol žalobca upovedomený listom zo dňa 15. augusta 2014.

32. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9712401/5/4674094/2014/Plu zo dňa 17. októbra 2014, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie prevzal splnomocnený zástupca žalobcu 10. novembra 2014. Dátum prerokovania protokolu správca dane určil na 2. december 2014. Žalobca doručil dňa 21. novembra 2014 vyjadrenie k výzve, na základe čoho správca dane vypracoval dodatok k protokolu zo dňa 2. decembra 2014. Ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011, bolo dňa 2. decembra 2014 ukončené z dôvodu vzniesenia námietky zaujatosti proti kontrolórkam Ing. J. a Ing. L. Správca dane rozhodnutím č. 9714401/5/5315180/2014/4035/Plu zo dňa 4. decembra 2014 podľa § 25 ods. 1 písm. f) zákona č. 511/1992 Zb. zastavil daňové konanie vo veci námietky zaujatosti podanej žalobcom z dôvodu, že odpadol dôvod konania.

33. Dodatočný platobný výmer č. 9714401/5/5351105/2014/4035/Plu zo dňa 09. decembra 2014, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 501.396,69 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 326.946,02 € bol na základe odvolania žalobcu zrušený rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/166584/2015/5057 zo dňa 20. apríla 2015 a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

34. Správca dane rozhodnutiami č. 371595/2015 a č. 37173/2015 zo dňa 30. apríla 2015 podľa § 24 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nevyhovel námietke zaujatosti podanej žalobcom do zápisnice č. 9714401/5/5261083/2014/Plu zo dňa 2. decembra 2014 a zamestnankyne správcu dane z konania v súvislosti s výkonom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2011 nevyhlásil.

35. Po doručení výzvy správcu dane č. 693464/2015 zo dňa 3. júna 2015 žalobcovi na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly vrátane jeho dodatkov a písomnom vyjadrení sa žalobcu k protokolu, sa dňa 10. júla 2015 uskutočnilo záverečné prerokovanie protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2011, o čom spísal správca dane zápisnicu č. 1133848/2015. Po opätovne vzniesenej námietke zaujatosti proti kontrolórkam Ing. J. a Ing. L. správca dane rozhodnutím č. 1153386/2015 zo dňa 14. júla 2015 daňové konanie vo veci námietky zaujatosti zastavil podľa § 25 ods. 1 písm. f) zákona č. 511/1992 Zb., pretože opadol dôvod konania. Proti rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Z dôvodu, že na výzvu správcu dane neodstránil nedostatky podania, správca dane považoval toto podanie za nepodané.

36. Správca dane vydal dňa 15. júla 2015 dodatočný platobný výmer č. 1160127/2015, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 501.396,69 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 326.946,02 €, ktorý žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 230183/2016 zo dňa 04. marca 2016 v odvolacom konaní potvrdil.

37. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/19/2016-154 zo dňa 14. februára 2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

38. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne

záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

39. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

40. Podľa § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

41. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

42. Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

43. Podľa § 15 ods. 14 vety piatej až ôsmej zákona č. 511/1992 Zb. ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly

uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužíja.

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

45. 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.

46. Podľa § 25a ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

47. Podľa § 25a ods. 4 zák. 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 len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

49. Podľa § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

50. Podľa § 6 ods. 1 písm. b) zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (v znení účinnom do 31.12.2014), príslušný orgán Slovenskej republiky informáciu týkajúcu sa daní podľa § 3 požaduje od príslušného orgánu členského štátu na základe žiadosti o poskytnutie informácie.

51. Podľa § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne požadovanú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie. Príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne dostupnú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do dvoch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie.

52. Podľa § 6 ods. 9 zákona č. 442/2012 Z.z., ak nemožno poskytnúť informáciu v lehote podľa odsekov 5 a 6, príslušný orgán Slovenskej republiky túto skutočnosť spolu s dôvodmi oznámi príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do troch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie; súčasne oznámi predpokladanú lehotu na dodatočné poskytnutie informácie.

53. Podľa čl. 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie), (ďalej len „nariadenie“) žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

54. Podľa čl. 7 ods. 1 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ dožiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 5 čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

55. Podľa § 165 (Prechodné ustanovenia) ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

56. Podľa § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

6.

57. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

58. Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný (§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá SSP) jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti (§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) SSP). Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je preto v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

59. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. S poukazom na ust. § 440 ods. 1 SSP kasačný súd uvádza, že kasačnú sťažnosť podal žalobca z dôvodov podľa písm. f), g) a h) uvedeného zákonného ustanovenia.

60. Podľa ust. § 440 ods. 1 SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

61. Podľa ust. § 440 ods. 2 SSP sa dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

62. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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.

63. Kasačný súd považuje za potrebné sa v prvom rade vyjadriť k námietke žalobcu, týkajúcej sa porušenia zákona krajským súdom tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Pretože žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, od záverov ktorého by sa krajský súd odklonil, vyhodnotil kasačný súd námietku smerujúcu k porušeniu § 440 ods. 1 písm. h) SSP za nedôvodnú.

64. V námietke, týkajúcej sa prerušenia daňovej kontroly orgánom verejnej správy bez ohľadu na ustanovenia zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, čím došlo k porušeniu zásady primeranosti, žalobca poukázal na závery rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/161/2016, ktoré sú podľa žalobcu plne aplikovateľné aj v tomto prípade. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave nie je predmetom preskúmania v tomto kasačnom konaní a právne závery v ňom uvedené nie sú pre kasačný súd žiadnym spôsobom záväzné. Z odôvodnenia uvedeného rozsudku zároveň vyplýva, že k ukončeniu daňovej kontroly došlo po jej opakovanom prerušení a na základe iných skutkových a aj procesných okolností ako v prejednávanej veci.

65. Námietku žalobcu, týkajúcu sa prekročenia maximálnych lehôt na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu podľa článku 7 smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS a ustanovenia § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. vyhodnotil kasačný súd ako irelevantnú, nakoľko nebola predmetom odvolacieho administratívneho konania, žalobca ju neuplatnil ani v podanej žalobe, preto sa s ňou krajský súd nemohol vysporiadať. Žalobca v súvislosti s uvedenou námietkou poukazoval na ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, pričom daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2011 bola vykonávaná podľa predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle prechodného ustanovenia § 165 ods. 2, 4 a 5 zákona č. 563/2009 Z.z., účinného od 01. januára 2012, podľa ktorého daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (podľa zákona č. 511/1992 Zb.). Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov (ods.4 cit. §165). Podľa § 165 ods.5 daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

66. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd zamietnutím žaloby porušil jeho právo na spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, keďže nerešpektoval závery publikované v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010.

67. Po preskúmaní odôvodnenia napadnutého rozsudku sa kasačný súd s námietkou žalobcu nestotožnil, pretože krajský súd sa s ňou dostatočne vysporiadal. Krajský súd skonštatoval, že Ústavný súd Slovenskej republiky sa zaoberal otázkou zákonnosti daňovej kontroly v dôsledku dodržania, resp. nedodržania jej zákonnej lehoty v náleze č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, kde zdôraznil, že daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom

konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane smerujúca voči daňovým subjektom. Krajský súd v tejto súvislosti upriamil pozornosť na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 726/2016-20 zo dňa 25. októbra 2016, v ktorom sa ústavný súd nálehom č.k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 zaoberal a v súvislosti s ním uzavrel, že použitý nálezh predpokladal skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje.

68. Kasačný súd dospel k záveru, že prerokovanie protokolu z daňovej kontroly, vyhotoveného dňa 17. októbra 2014 určil správcu dane na 2. december 2014, v lehote na ukončenie daňovej kontroly. Z dôvodu podania námietok zaujatosti žalobcom na ústnom prerokovaní protokolu dňa 02. decembra 2014 a ďalších procesných úkonov orgánov verejnej správy sa uskutočnilo ďalšie prerokovanie protokolu dňa 10. júla 2015. Kasačný súd rovnako ako súd prvostupňový a finančné orgány konštatuje, že k nedodržaniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v dôsledku procesných úkonov na strane žalobcu, kedy správcu dane bol nútený uskutočniť prerokovanie protokolu z daňovej kontroly po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. V tejto súvislosti súd dodáva, že od 2. decembra 2014 správcu dane už nevyvíjal žiadnu kontrolnú aktivitu, vykonával iba procesné úkony v dôsledku podaní žalobcu a preto je názoru, že konanie a postup správcu dane nemohlo obmedziť základné práva a slobody žalobcu ako daňového subjektu, a teda nemohli viesť k nezákonnosti rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

69. V súvislosti s otázkou zákonnosti daňovej kontroly a to v dôsledku nedodržania jej zákonom stanovenej dĺžky, námietku zaujatosti, podanú žalobcom na ústnom prerokovaní protokolu z daňovej kontroly, vyhodnotil kasačný súd ako obštrukčnú a právne irelevantnú s poukazom na ust. § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého môže kontrolovaný daňový subjekt uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly do dňa doručenia výzvy na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (v danom prípade dňa 10. novembra 2014). Vzhľadom na vyššie uvedené a s poukazom na obsah zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 02. decembra 2014, bol podľa názoru kasačného súdu protokol z daňovej kontroly so žalobcom prerokovaný už dňa 2. decembra 2014.

70. V zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

71. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodu kasačnej sťažnosti považoval za potrebné zdôrazniť, že základný rámec práva na spravodlivé súdne konanie (práva na spravodlivý proces - right to faire trail), aplikovateľný pre správne súdne konanie (rovnako ako pre civilné konanie) obsiahnutý v čl. 6 ods.1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v znení jeho protokolov, bol uverejnený oznámením Federálneho ministerstva zahraničných vecí pod č. 209/1992 Zb., s účinnosťou od 18. marca 1992. Toto právo je podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky implikované v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Aj podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky obsah základného práva na spravodlivý proces je pomerne zložito štruktúrovaný a patrí do neho viacero samostatných subjektívnych práv a princípov, ktoré sú buď konkrétne (verejnosť konania, konanie bez zbytočných prietáhov, právo na nezávislý a nestranný súd), alebo v zásade abstraktné (riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, predvídateľnosť rozhodnutia, zákaz svojvoľného postupu súdu a ďalšie). Právo na spravodlivý proces sa vymedzuje ako procesné právo. Pod nesprávnym procesným postupom súdu treba rozumieť taký postup správneho súdu, ktorým sa znemožnila účastníkovi konania realizácia tých procesných práv, ktoré majú slúžiť na ochranu a obranu jeho práv a záujmov v konkrétnom konaní, pričom miera tohto porušenia bude znamenať nespravodlivý súdny proces.“ (Baricová, J., Fečík, M., Števíek, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava : C. H. Beck, 2018. s. 1613-1615).

72. Na základe uvedeného kasačný súd, vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom nesprávneho procesného postupu krajského súdu, ktorým znemožnil sťažovateľovi uskutočniť jemu patriace procesné práva uvádza, že v prípade ak sa žalobca nestotožnil s právnym názorom krajského súdu nemožno túto skutočnosť považovať za nesprávny procesný postup znemožňujúci účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva podľa § 440 ods. 1 písmeno f) SSP. Kasačný súd z obsahu spisu nezistil pochybenie správneho súdu, ktorým by znemožnil sťažovateľovi uplatňovať jeho procesné práva.

73. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne iné sťažnostné dôvody, právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

74. Kasačný súd ďalej poukazuje na rozsudok ESD vo veci C-184/05 Twoh International BV. V uvedenom rozsudku sa Súdny dvor EÚ vyjadril aj k podmienkam, za ktorých sa uplatní oslobodenie dodávky tovaru od dane z pridanej hodnoty v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a písm. a) prvého odseku Šiestej smernice. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor uviedol že na tento účel je potrebné, aby právo nakladať s tovarom ako vlastníak prešlo na nadobúdateľa, za predpokladu, ak dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

75. Z únievého práva vyplýva zásada, podľa ktorej dôkazné bremeno vzniku nároku na zrušenie alebo oslobodenie z daňovej povinnosti znáša osoba, ktorá sa domáha uplatnenia takéhoto práva uvedeného v rámci obmedzení práva Spoločenstva. Okrem uvedeného znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že boli splnené podmienky oslobodenia od dane. Na podklade uvedeného možno podľa kasačného súdu dospieť k záveru, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok a dôkazmi nepreukázal dôvodnosť uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Aj z tohto dôvodu považuje rozsudok súdu prvého stupňa za vecne správny.

76. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

7.

77. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

78. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že kasačému sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva (§ 168 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.