

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/83/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200238
Dátum vydania rozhodnutia: 11.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4017200238.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobkyne AJCOR RECYCLING spol. s r. o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, právne zastúpená JUDr. Martinom Kanásom, advokátom, so sídlom Školská 3, 949 01 Nitra, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 104477155/2016 zo dňa 13. decembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/40/2017-216 zo dňa 23. mája 2018, takto

rozhodol:

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

Žalobkyni p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno, ako prvoinštančný správny orgán, dodatočným platobným výmerom č. 103460624/2016 zo dňa 07.07.2016 vyrubil žalobkyni 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 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 41.218,43 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2009.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 104477155/2016 zo dňa 13.12.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil prvoinštančnému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení uviedol, že k námietke týkajúcej sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa krajský súd prioritne zamerlal na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly bolo teda i zdaňovacie obdobie august 2009. V tejto súvislosti bolo potrebné uviesť, že žalobkyňa v podanej žalobe citovala ustanovenia Daňového poriadku, ktoré sa týkajú trvania, resp. prerušenia daňovej kontroly. Tento procesný predpis však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nie je možné aplikovať, a to s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia.

5. Daňová kontrola u žalobkyne začala dňa 02.03.2011 a do 31.12.2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona č. 511/1992 Z.z., za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobkyne začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou Daňového poriadku, t. j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa aplikuje zákon č. 511/1992 Z.z. až do ukončenia týchto konaní, teda do ukončenia daňovej kontroly, resp. i vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Zb. konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou Daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal Daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku, teda zákona č. 563/2009 Z. z. odlišne neriešil.

6. Predmetná daňová kontrola sa teda začala u žalobkyne dňa 02.03.2011 a bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu zo dňa 31.05.2016 z daňovej kontroly. Nasledujúci deň, t. j. dňa 30.06.2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Z.z. (v zmysle ust. § 15 ods. 13, 14 tohto zákona), teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou Daňového poriadku. Možno teda konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a nasledujúci úsek daňového konania, t. j. vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 Daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Z.z.

7. I keď žalobkyňa v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citovala príslušné ustanovenia procesného daňového predpisu - Daňového poriadku, ktoré sa týkajú dĺžky daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, teda citovala právny predpis, ktorý na predmetnú daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať a správca dane ho ani neaplikoval, podľa názoru súdu je podstatné to, že žalobkyňa namietala dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená (žalobkyňa namietala i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.

8. Správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe, ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza jedna takáto žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG, pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 05.03.2013. V podaní zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobkyňi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej

výkone.

9. Ďalšie rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal správca dane dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním siedmich žiadostí zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Ani v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V predložennom administratívnom spise sa nachádza jedna takáto žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe týkajúca sa spoločnosti EUROCAST IPARI Kft., pričom odpoveď na ňu bola doručená správcovi dane dňa 02.12.2013.

10. Od 12.12.2013 (kedy bola správcovi dane doručená odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 09.12.2013 na dožiadanie zo dňa 17.06.2013) až do 31.03.2016 nie je v predložennom administratívnom spise zadokumentovaný žiadny úkon správcu dane. Jedná sa však o obdobie, keď bola daňová kontrola u žalobkyni prerušená na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 26.06.2013, ale vzhľadom na to, že v administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne, nebolo možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť jej prerušenia. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobkyni oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone. Toto oznámenie nemá oporu v predložennom administratívnom spise, pretože sa v ňom nenachádza žiadny dôkaz, resp. doklad o tom, že v tento deň pominula aj posledná prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená.

11. V administratívnom spise sa okrem vyššie uvedených dvoch žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a dvoch odpovedí na ne, už ďalšie žiadosti (ktorých malo byť spolu 10) nenachádzajú a taktiež ani odpovede na tieto žiadosti. Nebolo preto možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, komu boli žiadosti adresované, ktorých subjektov sa tieto žiadosti týkali, v akom vzťahu boli tieto subjekty k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane zisťoval, resp. potreboval zistiť. Vzhľadom na námietku žalobkyne v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016 potom nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane zo dňa 26.06.2013. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 19.12.2017 uviedol, že originály predkladaných dokumentov sa nachádzajú v administratívnom spise, ktorý predložil tunajšiemu súdu k spisu vedenému pod sp. zn. 26S/4/2017 (týka sa zdaňovacieho obdobia január 2010). Predmetný spis zn. 26S/4/2016 si súd pripojil a z neho zistil, že v administratívnom spise, ktorý sa týka zdaňovacieho obdobia január 2010 sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na ne.

12. V predložennom administratívnom spise a ani v administratívnom spise, ktorý žalovaný predložil ku konaniu vedenému na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/4/2017 sa teda nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne čo by ešte bolo možné napraviť výzvou správneho súdu pre žalovaného na doplnenie a skompletizovanie administratívneho spisu, ale podstatné je to, žalobkyňa nebola v priebehu daňovej kontroly s týmito odpoveďami oboznámená, teda nebola oboznámená s výsledkami dokazovania a nemohla sa k nim vyjadriť, čo v podanej žalobe i namietala. Správca dane výzvou zo dňa 18.04.2016 žalobkyňu vyzval na predloženie dôkazov a dokladov k výkonu daňovej kontroly, resp. na predloženie písomného vyjadrenia k jednotlivým kontrolovaným zdaňovacím obdobiam v zmysle otázok, ktoré boli vo výzve formulované. Vo výzve je pri zdaňovacom období december 2010 uvedené, že správca dane žiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií žiadosťou zo dňa 11.06.2013, a to finančnú správu v Poľskej republike ohľadne spoločnosti ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANIZCONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, pričom odpoveď mu bola doručená dňa 28.10.2013 (v predložennom spise sa nenachádza, preto nie je možné preveriť, či obsah oznámenia súhlasí s odpoveďou poľskej finančnej správy) a s obsahom odpovede bola žalobkyňa oboznámená. Žalobkyňa ale nebola v tejto výzve informovaná o skutočnostiach zistených na základe ďalších 9 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Rovnako tak v protokole zo dňa 31.05.2016 z daňovej kontroly sú uvedené pri zdaňovacom období júl 2010 žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií

týkajúce sa dodávateľa z Rumunska a Maďarska (MARTIN METALS Kft.) a odpovede na tieto žiadosti, pričom práve odpoveď z Maďarska mala byť doručená správcovi dane dňa 30.03.2016. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že v predmetnom protokole, v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2010 je okrem iného uvedené, že boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 09.06.2011 (s uvedením čísel týchto žiadostí), nie sú to však žiadosti (podľa čísel), ktoré boli uvedené v rozhodnutiach o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a zo dňa 26.06.2013 a tieto žiadosti sa zrejme týkajú daňovej kontroly iného daňového subjektu. V časti protokolu týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia december 2010 je uvedená žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií adresovanú rakúskej finančnej správe ohľadne spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG a odpoveď na ňu, ktorá mala byť správcovi dane doručená dňa 29.02.2012, podľa prezentačnej pečiatky správcu dane sa tak malo stať dňa 05.03.2013 a tento dátum uvádza správca dane i v oznámení zo dňa 17.04.2013, ktorým žalobkyni oznamoval, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola u žalobkyni prerušená. Správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 07.07.2016 uvádza, že požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií maďarskú daňovú správu, pričom v rozhodnutí sú uvedené otázky, na ktoré mal C. H. (konateľ spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom žalobkyne), ako osoba s trvalým pobytom v Maďarsku odpovedať, pričom ani jedna sa netýka obchodov so žalobkyňou, pretože žiadosť o výmenu daňových informácií bola realizovaná v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o.

13. S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu a námietky žalobkyne v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly, ktorá u žalobkyni trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016 (pričom bola dvakrát prerušená), kedy bol s konateľom žalobkyne prerokovaný protokol z tejto daňovej kontroly, je potrebné konštatovať, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac ako päť rokov. Vzhľadom na to, že v predložennom administratívnom spise sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby súd preskúmal a posúdil žalobkyňou vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

14. Všetky spomenuté listinné dôkazy (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne) z administratívneho spisu by mali svedčiť o dodržaní zákonného postupu správcom dane pri prerušení daňovej kontroly u žalobkyne a opätovnom pokračovaní v nej, čo vzhľadom na absenciu týchto listín nebolo možné preveriť.

15. Žalobkyňa v podanej žalobe taktiež namietala, že bolo porušené jej právo vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly. Toto právo žalobkyne ako daňového subjektu vyplýva z § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého má daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, okrem iného právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jej vyjadrenia k nim. Uvedené znamená, že žalobkyňa, ak by chcela navrhnúť, aby boli jej vyjadrenia k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly uvedené v protokole, logicky by musela byť najskôr s týmito skutočnosťami oboznámená, čo sa v predmetnej veci nestalo, resp. to nie je v administratívnom spise zadokumentované.

16. Taktiež žalobkyňa v podanej žalobe namietala nevykonanie výsluchov ňou navrhovaných svedkov. Tu je potrebné uviesť, že žalobkyňa v podanom odvolaní zo dňa 29.09.2016 proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 07.08.2016 opakovane uvádzala, že ak mal správca dane nejasnosti, resp. pochybnosti ohľadne obstarania tovaru, mal vykonať výsluch svedkov. K výpovediam už vypočutých svedkov uviedla, že správca dane ju neupovedomil o vykonaní výsluchu svedkov. Správny súd v súvislosti s touto námietkou žalobkyne uvádza, že v rámci daňovej kontroly u žalobkyni správca dane použil ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u dodávateľa žalobkyne, t. j. spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. (iný daňový subjekt), pričom toto právo správcu dane nemožno spochybniť, nakoľko vyplýva priamo z § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobkyňu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Správca dane bol však povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobkyňu a dať jej priestor, aby sa

k tomuto dôkazu vyjadřila, resp. navrhla doplnenie dokazovania, a to ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobkyne. Táto povinnosť správcu dane korešponduje s právom žalobkyne ako daňového subjektu v zmysle § 15 ods. 5 písm. f) zákona č. 511/1992 Zb., t. j. vyjadřiť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadřenia k nim.

17. Krajský súd je toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov je potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov na preukázaní nimi tvrdených skutočností. Nemožno však takéto dôkazné návrhy vopred odmietnuť len preto, že podľa názoru daňových orgánov je najdôležitejšia výpoveď C. H. a ostatné svedecké výpovede nemôžu suplovať výpoveď tohto svedka. Uvedené pochybenia správcu dane neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil, napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky. Na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená umožniť účastníkovi konania - žalobkyňi, aby jej vec bola prejednaná v jej prítomnosti, aby bola oboznámená s vykonanými dôkazmi a zistenými skutočnosťami a mohla sa k nim vyjadřiť. V prípade, ak by súd na tieto zistené vady neprihliadol, znamenalo by to v podstate akceptovanie nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu, a teda popretie základných zásad právneho štátu, vyplývajúcich z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

18. S poukazom na dôvody vyššie uvedené bolo potrebné rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, pretože došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať (a aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Ďalšími, hmotnoprávnymi námietkami žalobkyne týkajúcimi sa merita veci, sa už súd nezaoberal, aby neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

19. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech v konaní bol žalobkyňi tento nárok priznaný.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g), v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ uviedol, že žalobkyňa námietku týkajúcej sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly vzniesla až v podanej žalobe. Sťažovateľ predložil iba tie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“), ktoré boli rozhodné pre začiatok a koniec plynutia lehoty, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Dôvodom bola skutočnosť, že výrok rozhodnutia nie je založený ani na jednom z medzinárodných dožiadaní. Informácie získané z MVI nemajú žiaden vplyv na výšku vyrubenej dane. Sťažovateľ ďalej uviedol, že nemal dôvod venovať mimoriadnu pozornosť dĺžke daňovej kontroly, pretože žalobkyňa tieto skutočnosti v administratívnom konaní nenamietala.

22. Žalobkyňa vyjadřenie ku kasačnej sťažnosti nepodalala.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

23. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná

oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 11. decembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil prvoinštančnému správneému orgánu na ďalšie konanie, 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 sťažovateľa, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalobkyňou ako aj správnych orgánov, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

25. 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.

26. Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

27. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

28. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. 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.

29. 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.

30. Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide

o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

31. Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

32. 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.

33. Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

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

35. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

36. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

37. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

38. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p., 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

40. 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, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane je oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosti potrebné na vydanie rozhodnutia.

41. Kasačný súd k veci uvádza, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej

kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

42. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietáhov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru, a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch.

43. Vzhľadom na uvedené kasačný súd uvádza, že je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom odôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Navyše kasačný súd dodáva, že v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a dňa 26.06.2013 nie je uvedené o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. Keďže sa v administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o MVI a ani odpovede na ne, nie je možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňového konania v danej veci. V administratívnom spise sa nachádzajú iba dve odpovede na tieto žiadosti, ktoré uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí, ale ostatné odpovede z MVI v rozhodnutí správcu dane, ako aj v rozhodnutí sťažovateľa, absentujú. Z uvedeného dôvodu nie je v danej veci možné posúdiť či boli v tomto prípade splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane prerušená.

44. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov kasačný súd konštatuje, že z ich obsahu jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam mali prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ktorá trvala u žalobkyne od 02.03.2011 do 29.06.2016, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvoinštančné ako ani druhoinsťančné rozhodnutie daňových orgánov zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

45. Za podstatné v danej veci kasačný súd považuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií. Z uvedeného dôvodu bol sťažovateľ povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorý bol dôvodom prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd podotýka, že v rozhodnutí sťažovateľa zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne.

46. V prejednávanej veci mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 02.03.2011 a ukončil ju dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly. Z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bola daňová kontrola prerušená od 05.08.2011 do 05.03.2013 a od 26.06.2013 do 30.03.2016. K veci kasačný súd uvádza, že daňová

kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej moci do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, 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 správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

47. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobkyne v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade so zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Kasačný súd zároveň podotýka, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom zrušenia napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, ale až preskúmaním odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov viedlo tak ako krajský súd aj kasačný súd k záveru o potrebe zrušenia napadnutých rozhodnutí.

48. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predlžovaniu daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci sa v administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o MVI a ani odpovede na tieto žiadosti, a preto nie je možné v danej veci posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly u kontrolovaného subjektu. Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu zintenzívňuje nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobkyne.

49. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov trpia vadou nepreskúmateľnosti.

50. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

51. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobkyňu, ktorá v tomto konaní mala úspech, ich náhradu priznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.).

52. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.