

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/18/2018
Identifikačné číslo spisu: 1017200602
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1017200602.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členov senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobcu: FERRO CORE, a. s. , IČO: 45 680 949, Gr?sslingova 45, Bratislava, zastúpeného: AK Antol, s. r. o., Kupeckého 2542/72, Pezinok, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100257026/2017 zo dňa 10. februára 2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/81/2017-38 zo 14. decembra 2017, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/81/2017-38 zo 14. decembra 2017 z a m i e t a.

II. Najvyšší súd Slovenskej republiky priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.
Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100257026/2017 zo dňa 10. februára 2017 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 104180484/2016 zo dňa 26. októbra 2016 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie. Správny súd priznal žalobcovi voči žalovanému podľa § 167 ods. 1 SSP právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 104180484/2016 zo dňa 26. októbra 2016 (ďalej aj „správny orgán prvého stupňa“), ktorým bolo rozhodnuté podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a

doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) o znížení nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo sumy 171.928,48 eura na sumu 21.162,91 eura, a súčasne bol žalobcovi určený (ďalej aj „daňový subjekt“) rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 150.765,55 eura.

3. Správny súd sa v dôvodoch rozsudku zaoberal spornou skutočnosťou, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly. V prvom rade pokladal za potrebné ustáliť, v zmysle ktorého zákona mali správne orgány v predmetnej daňovej kontrole a pri vydávaní preskúmaných rozhodnutí postupovať, teda či zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) alebo Daňového poriadku. Konštatoval, že podľa intertemporálnych ustanovení Daňového poriadku, po 01. januári 2012 (od dátumu jeho účinnosti) platí, že daňová kontrola začatá a neukončená pred jeho účinnosťou sa dokončí podľa dovtedy platného zákona o správe daní (§ 165 ods. 4 Daňového poriadku). V danom prípade o takúto situáciu v prejednávanej veci išlo, keďže daňová kontrola bola začatá dňa 24. októbra 2011, avšak takto bolo možné postupovať iba do doby prijatia novely Daňového poriadku, ktorá v § 165b (prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 2012) zaviedla novú právnu úpravu v tom zmysle, že daňové konanie začaté podľa zákona o správe daní sa dokončí podľa Daňového poriadku. Nakoľko prebiehajúca daňová kontrola nebola právoplatne ukončená do 30. decembra 2012, po tomto dátume daňové orgány mali povinnosť v konaní postupovať a vydať rozhodnutia podľa Daňového poriadku. Vyslovil, že táto skutočnosť však nič nemení na prijatom závere správneho súdu ohľadom celkovej dĺžky daňového konania v predmetnej veci, keďže zákon o správe daní v § 15 ods. 17 a Daňový poriadok v § 46 ods. 10 stanovujú rovnakú maximálne prípustnú dĺžku konania daňovej kontroly, a to 1 rok.

4. V súvislosti s touto otázkou dal krajský súd zároveň do pozornosti, že inštitút daňovej kontroly slúži na zistenie alebo overenie si skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie hmotnoprávných daňových predpisov a zároveň predstavuje nástroj na overenie pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania. Ohľadom prerušenia daňovej kontroly z dôvodu získania medzinárodnej výmeny informácií správny súd považoval za potrebné uviesť, že pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. V tejto súvislosti pokladal za potrebné upozorniť na § 44 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), 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. Zdôraznil, že ustanovenie § 44 Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojitosti s jednou z jeho základných zásad (§ 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku), podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt, a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (napr. rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/161/2016 a sp. zn. 2S/41/2017).

5. Správny súd uviedol, že pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité presne vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia. V prejednávanej veci mal správny súd z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že daňový úrad začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie júl 2011 dňa 24. októbra 2011 a ukončil ju dňa 12. februára 2015, kedy žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) prevzal Protokol.

6. Ďalej uviedol, že Daňový poriadok umožňuje daňovú kontrolu prerušiť, pričom rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie

prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Súd v prípade, ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, nakoľko bola prerušená, musí skúmať dôvodnosť (zákonnosť) takejto prerušenia.

7. Krajský súd v rozsudku ďalej konštatoval, že v prejednávanej veci z pripojeného administratívneho spisu mal za preukázané, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená. Prvýkrát rozhodnutím Daňového úradu v Bratislave II (správca dane) vydaným dňa 22. novembra 2011 v zmysle § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“), dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bola skutočnosť, že daňový úrad zaslal dožiadania do Českej a Maďarskej republiky, ktorých predmetom bolo preverovanie posudzovaných intrakomunitárnych dodávok tovarov. Odo dňa 22. mája 2012 správca dane pokračoval v prerušenej daňovej kontrole. Druhýkrát bola kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 28. novembra 2012, a to z tých istých dôvodov ako prvýkrát (dožiadanie do Maďarskej republiky - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií). Z dôvodu pretrvávajúcej nečinnosti správcu dane pri výkone daňovej kontroly sa žalobca obrátil na Krajský súd v Bratislave so žalobou o odstránenie nečinnosti správcu dane, čomu súd vyhovel a uznesením č. k. 1S/131/2017-24 zo dňa 16. októbra 2014 uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote 60 dní od právoplatnosti vydaného uznesenia. Oznámením zo dňa 12. januára 2015 daňový úrad pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním Protokolu zo dňa 12. januára 2015 (žalobca ho prevzal 12. februára 2015).

8. Dal do pozornosti, že zákonom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou (maximálnou) a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať so stanovenými lehotami na rozhodnutie. 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. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/161/2016).

9. Správny súd ďalej vyslovil, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytne správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti (proporcionality) a zásadu zákonnosti pri správe daní. Potom je treba konštatovať, že daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom, t. j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/161/2016).

10. V tejto súvislosti správny súd upozornil na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 zo dňa 29. júna 2010, z ktorého vyplýva, že „...ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a contratio § 29 ods. 4 veta prvá zákona o správe daní a poplatkov. V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole je rovnako nezákonné...“.

11. Taktiež vyslovil, že okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

12. V súvislosti s posudzovaním dĺžky konania daňovej kontroly správny súd uviedol, že v spojitosti s implementáciou smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS bol prijatý zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon č. 442/2012 Z. z.“), ktorý reflektuje rozsah vyššie uvedenej smernice. V rámci medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní bol vyššie uvedeným zákonom zavedený nový inštitút pravidelnej výmeny vopred určeného druhu informácií týkajúcich sa osôb majúcich trvalý pobyt alebo sídlo v inom členskom štáte a zároveň boli ustanovené lehoty na vybavenie žiadostí o výmenu informácií, na poskytovanie informácií bez žiadosti, ako aj lehoty na oznámenie výsledku využitia poskytnutých informácií. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7a § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

13. Následne krajský súd uviedol, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené, nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane je povinný dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, čo je významné nielen pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektívnosť a účelnosť daňovej kontroly.

14. S ohľadom na uvedené konštatoval, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe, a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná.

15. V prejednávanvej veci správny súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 24. októbra 2011. Dňa 12. februára 2015 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený Protokol) po opakovanom prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, správny súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Českej republiky a Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň správny súd poukázal na skutočnosť, že druhé prerušenie daňovej kontroly trvalo viac než 2 roky (od 28. novembra 2012 do 12. januára 2015), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorý svojím uznesením č. k. 1S/130/2014-24 zo dňa 16. októbra 2014 nariadil správcovi dane pokračovať v kontrole a ukončiť ju vydaním rozhodnutia v lehote 60 dní od právoplatnosti tohto jeho rozhodnutia. Aj potom však správca dane rozhodol preskúmaným rozhodnutím vydaným až po takmer 2 rokoch od rozhodnutia súdu (uznesenia č. k. 1S/130/2014-24), keď medzitým jeho dve rozhodnutia - dodatočné platobné výmery boli zrušené žalovaným. Preto dospel k záveru, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Správny súd mal za to, že neexistoval žiadny zákonný dôvod na viac než 2 roky trvajúce prerušenie daňovej kontroly. Dodal, že takéto prerušenie objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

16. Z obsahu administratívneho spisu správny súd nemal za preukázané, že by žalobca so správcom dane nespocoval, resp. že by mu nebol poskytoval primeranú súčinnosť. Na každú výzvu správcu dane uskutočnenú voči žalobcovi tento v primeranej lehote reagoval a sám navrhoval správcovi dane vykonať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Ak teda správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok (zásadu proporcionality a

zákonnosti v daňovom konaní).

17. Správny súd považoval za potrebné poukázať na skutočnosť, že druhé v daňovej kontrole vydané meritórne rozhodnutie správcu dane (dodatočný platobný výmer zo dňa 07. októbra 2015) bolo žalovaným zrušené (rozhodnutie zo dňa 29. januára 2016) práve z dôvodu, že daňová kontrola trvala viac ako 6 mesiacov, a preto z nej vyhotovený Protokol nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazu, t. z., samotný žalovaný pokladal Protokol ako celok za nepoužiteľný dôkaz. Všetky dôkazy vykonané po tomto dátume je treba pokladať za nezákonné a nepoužiteľné pre ďalšie konanie a rozhodovanie.

18. Preskúmané rozhodnutie správcu dane nijako neselektuje dôkazy získané počas trvania daňovej kontroly na dôkazy získané v zákonnej lehote (mohli byť použité pri vydávaní preskúmaných rozhodnutí) a tie dôkazy, ktoré boli správcom dane obstarané až po uplynutí zákonnej lehoty daňovej kontroly, a ktoré z tohto dôvodu nebolo možné pri ďalšom rozhodovaní daňového úradu použiť.

19. Správca dane a ani žalovaný sa v preskúmaných rozhodnutiach s touto skutočnosťou nijako nevysporiadali, ale pri vydávaní svojich rozhodnutí použili všetky dôkazy obstarané do vydania Protokolu, z ktorých časť je však nepoužiteľná, nakoľko ide o nezákonné dôkazy. Dôkazy obsiahnuté v Protokole boli celkom zjavne použité pri vydávaní preskúmaných rozhodnutí, a preto daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom. Konštatoval, že takýmto nezákonným postupom správnych orgánov došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, majúce za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

20. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

21. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj len „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a uložil žalobcovi povinnosť náhrady trov celého konania.

22. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal nesprávnosť záveru správneho súdu, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, t. j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania. Namietal, že správca dane na základe preverovania intrakomunitárnych dodávok na území spoločenstva a zaslanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií rozhodnutím č. 601/321/150315/2011/Magl zo dňa 22. novembra 2011 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti prerušil daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie júl 2011 odo dňa 22. novembra 2011, pričom následne oznámením č. 9102404/5/481760/12/Magi zo dňa 22. mája 2012 oznámil žalobcovi pokračovanie vo výkone daňovej kontroly odo dňa 21. mája 2012. Ďalej uviedol, že správca dane opätovne prerušil výkon daňovej kontroly odo dňa 03. decembra 2012 rozhodnutím č. 9102404/5/3525194/12/Kos zo dňa 22. októbra 2012 a vo výkone daňovej kontroly pokračoval odo dňa 09. decembra 2014, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/131/2014-27 zo dňa 16. októbra 2014, ktorým súd uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v lehote do 60 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia, čo oznámil žalobcovi oznámením č. 9104404/5/44076/2015/Kosk zo dňa 12. januára 2015, doručeným dňa 26. januára 2015.

23. Následne dal do pozornosti, že v čase začatia daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2011 bola v platnosti procesná norma zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, podľa ktorej postupoval správca dane. Správca dane začal daňovú

kontrolu 24. októbra 2011 za účinnosti procesného zákona o správe daní, ktorá s prerušením bola ukončená v roku 2015 podľa platného zákona do 31. decembra 2011, t. j. podľa zákona o správe daní.

24. Namietal, že daňová kontrola bola za zdaňovacie obdobie vykonaná na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní - Prezídia Policajného zboru, úradu boja proti organizovanej kriminalite, oddelenie finančnej polície, Banská Bystrica z dôvodu podozrenia z trestného činu krátenia dane obchodnej spoločnosti, s ktorou žalobca obchodoval v zdaňovacích obdobiach rokov 2010 a 2011, a ktorá dodávala nielen žalobcovi faktúry za fiktívny tovar a služby. S ohľadom na uvedenú skutočnosť zdôraznil, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, nebola prekročená zákonom maximálne povolená dĺžka trvania daňovej kontroly, pretože v zmysle § 15 ods. 19 zákona o správe daní záväzné limity lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplatia, ak sa táto vykonáva na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní a preto protokol z nej nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a mohol byť v daňovej kontrole použitý.

25. Vzhľadom na uvedené tvrdil, že sťažovateľ rešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, teda neporušil zákon o správe daní, ani zásadu primeranosti v daňovom konaní. Poukázal na § 61 Daňového poriadku, v zmysle ktorého lehoty neplynú, ak bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona o medzinárodnej pomoci pri správe daní. Zdôraznil, že význam inštitútu prerušenia konania spočíva hlavne v tom, že v čase prerušenia konania, kedy lehoty podľa daňového poriadku neplynú, nemôže správca dane voči daňovému subjektu vykonávať úkony, napr. dokazovanie a preverovanie.

26. Uviedol, že medzinárodná výmena daňových informácií sa v oblasti priamych daní realizuje na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a smernice Rady č. 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS. V oblasti nepriamych daní zase na základe nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH. Doplnil, že v tomto prípade správca dane preveroval jednotlivé daňové subjekty zapojené do reťazca nákupu a predaja betonárskej ocele, a keď vyčerpal všetky možnosti preverenia zdaniteľných obchodov v tuzemsku, požiadal v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH o medzinárodnú výmenu informácií príslušné orgány cudzieho štátu o zaslanie informácií a preverenie žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov. Sťažovateľ realizoval spolu 4 žiadosti o informácie, z toho 3 do Českej republiky a jednu do Maďarska.

27. Vyjadril nesúhlas s názorom správneho súdu, že v rámci efektívnosti bolo možné kumulovať poskytnutie informácií napr. do dvoch žiadostí (dva členské štáty). Uviedol, že nie je možné kumulovať poskytnutie žiadosti o výmenu informácií viacerých daňových subjektov, i napriek skutočnosti, že príslušným správcom dane je (Česká republika, poprípade Maďarská republika). Formulár na výmenu informácií vychádza z článkov 7 a 15 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 a týka sa jednotlivých prípadov, ktoré síce navzájom súvisia, ale ide v nich o preverenie iného merita veci. Zdôraznil, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

28. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas aj s názorom správneho súdu, že opakovaná žiadosť zo strany správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií týkajúca sa maďarskej spoločnosti PROFEET HUNGARY KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ kft. bola neefektívna, resp. nadbytočná, čoho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly a neodôvodnene zaťažovala žalobcu.

29. Poukázal na skutočnosť, že práve žalobca pri prerokovaní pripomienok k zisteniam vyplývajúcich z daňovej kontroly navrhol vo vyrubovacom konaní vypočuť svedka V., ktorý je od 07. augusta 2010 členom predstavenstva žalobcu, ktorého svedecká výpoveď by mala vplyv na zistenia správcu dane.

30. Zdôraznil, že svedok tvrdil, že obchody s maďarskou spoločnosťou PROFEET HUNGARY KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ kft. uzatváral prostredníctvom p. H., toto svoje tvrdenie však nepodložil žiadnymi listinnými dokladmi a dôkazmi, preto musel správca tvrdenie svedka overiť opätovným zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dňa 16. júna 2015, t. j. prerušil

vyrubovacie konanie, a nie daňovú kontrolu, ktorá bola ukončená doručením protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dňa 17. septembra 2015.

31. Sťažovateľ tiež tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Preto mal za neopodstatnený aj poukaz správneho súdu na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/55/2011 zo dňa 25. septembra 2012.

32. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

33. 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 správneho súdu 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, po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

34. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

35. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/81/2017-38 zo dňa 14.12.2017, ktorým Krajský súd v Bratislave zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 100257026/2017 zo dňa 10.02.2017 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 104180484/2016 zo dňa 26.10.2016 a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

36. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňový úrad začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011 dňa 24.10.2011 a ukončil ju dňa 12.02.2015, kedy žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) prevzal protokol (daňová kontrola je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly - § 48 ods. 2 Daňového poriadku, takto tomu bolo v prejednávanej veci).

37. V prejednávanej veci kasačný súd z pripojeného administratívneho spisu ďalej zistil, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená. Prvýkrát rozhodnutím Daňového úradu v Bratislave II (správca dane) vydaným dňa 22.11.2011 v zmysle § 25a ods. 1 zákona o správe daní, dovodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bola skutočnosť, že daňový úrad zaslal dožiadania do Českej republiky a Maďarskej republiky, ktorých predmetom bolo preverovanie posudzovaných intrakomunitárnych dodávok tovarov. Odo dňa 22.05.2012 správca dane pokračoval v prerušenej daňovej kontrole. Druhýkrát bola kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 28.11.2012, a to z tých istých dôvodov ako prvýkrát (dožiadanie do Maďarskej republiky - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií). Z dôvodu pretrvávajúcej nečinnosti správcu dane pri výkone daňovej kontroly sa žalobca obrátil na Krajský súd v Bratislave so žalobou o odstránenie nečinnosti správcu dane, čomu súd vyhovel a uznesením č. k. 1S/131/2017-24 zo dňa 16.10.2014 uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote 60 dní od právoplatnosti vydaného uznesenia.

Oznámením zo dňa 12.01.2015 daňový úrad pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 12.01.2015 (žalobca ho prevzal 12.02.2015).

38. Spornou otázkou v prejednávanej veci bolo, či správny súd správne posúdil dodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011, a či bol preto daný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

IV.

Právna úprava, právne názory kasačného súdu

39. Podľa čl.1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

40. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

41. Podľa § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

42. Podľa § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. Podľa § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

47. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného do 28. februára 2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

48. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného od 1. marca 2012, 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.

49. Zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

50. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

51. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je

síce záujem štátu nadradený, avšak nie tak, aby sa výnos z daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práv účastníkov daňového konania.

52. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

53. V daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady.

54. V čase vykonávania daňovej kontroly boli limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly u žalobcu upravené v § 15 ods. 1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

55. S ohľadom na zistené skutočnosti má kasačný súd za to, že je potrebné prisvedčiť názoru správneho súdu, ktorý vyslovil záver, že v danom prípade nebola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly, a to najmä s ohľadom na uvedenú zásadu zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Závery Krajského súdu v Bratislave spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východisko pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s nimi kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

56. Kasačný súd uvádza, že ako nesporne vyplynulo z obsahu administratívneho spisu, daňová kontrola u žalobcu začala v súlade s § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb., keď dňa 19.10.2011 bolo žalobcovi (vtedy FERRO ZEDA, a. s.) doručené „Oznámenie o vykonaní daňovej kontroly zo dňa 11.10.2011“.

57. Vo veci bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane dvakrát prerušená. Prvýkrát rozhodnutím č. 601/321/150315/2011/MagI zo dňa 11. októbra 2011 do 21. mája 2012 a druhýkrát rozhodnutím o prerušení kontroly č. 9102404/5/3525194/2012/Kosk zo dňa 28. novembra 2012 od 03. decembra 2012 do 09. decembra 2014 z dôvodu preverenia obchodov v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

58. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly až dňa 09. decembra 2014, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/131/2014-27 zo dňa 16. októbra 2014, ktorým súd uložil správcovi dane povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v lehote 60 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia. Daňová kontrola bola ukončená dňa 12. februára 2015 prerokovaním protokolu č. 9104404/5/104052/2015/Kosk zo dňa 12. januára 2015.

59. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane nerešpektoval pri výkone daňovej kontroly vyššie uvedené základné zásady daňového konania.

60. Zároveň je potrebné zdôrazniť, že v konaní nebolo preukázané, že by žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

61. Kasačný súd sa rovnako ako krajský súd prioritne zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

62. Primeranosť je totiž vždy limitovaná povahou, účelom a zmyslom tých ustanovení, ktoré sa majú primerane použiť (prerušenie konania), ako aj tých inštitútov, ktorých sa má primeraná aplikácia iných inštitútov týkať (daňová kontrola a lehota na jej ukončenie).

63. Keďže počas daňovej kontroly je daňový subjekt viazaný povinnosťami, ktoré mu ukladá zákon o správe daní a poplatkov, správca dane je pri jej výkone povinný dodržať lehoty na jej ukončenie, ktoré nemožno považovať za poriadkové, pretože sú záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly.

64. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal hlavne tú skutočnosť, že z dikcie ustanovenia § 15 ods. 19 zákona o správe daní vyplýva, že v danom prípade neboli daňové orgány pri výkone daňovej kontroly viazané lehotou ustanovenou v § 15 ods. 17 cit. zákona.

65. Kasačný súd si je vedomý znenia predmetného ustanovenia, avšak zároveň je zrejmé, že jazykovo-gramatický výklad v danom prípade celkom nepostačuje, keďže takýto jednoduchý výklad zákona sťažovateľom nie je možné bezvýhradne akceptovať. Znamenal by totiž určitú možnosť obchádzania zákona, jeho zneužitia voči konkrétnemu daňovému subjektu - možnosť, aby daňová kontrola trvala neobmedzenú dobu nad rámec jej zákonom povolennej dĺžky. Podľa názoru kasačného súdu primerané časové limity daňovej kontroly je potrebné citlivo a zodpovedne vnímať aj v prípade, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, avšak vždy tak, aby bol sledovaný a naplnený účel zákona. Hlavne za situácie, keď daňový subjekt nemá žiadnu procesnú možnosť (okrem žaloby o nečinnosť, čo v tomto prípade aj využil) domáhať sa ochrany svojich práv, resp. domáhať sa pokračovania v konaní.

Právna metodológia a právna teória vyvinuli pravidlá postupu pre uplatňovanie právneho textu. Tieto pravidlá sa nazývajú metódami, kritériami alebo elementmi výkladu a sú obsiahnuté v tzv. výkladovom kanóne... V súčasnosti zahŕňa výkladový kanón 7 výkladových kritérií: 1. jazykovo-gramatický výklad 2. historický výklad 3. systematický výklad 4. teleologický výklad 5. výklad na základe konformity (súlady) s európskym právom 6. výklad na základe konformity s ústavou 7. výklad v zmysle „Hospodárskej analýzy práva“. V právnej vede neexistuje všeobecne prijatá dohoda, či niektorá z metód výkladu má prioritu. Jednotlivé metódy by sa mali navzájom dopĺňať a viesť k zrozumiteľnému a rozumne odôvodniteľnému vysvetleniu textu právnej normy a jej účelu. Jazykový, systematický, teleologický, historický aj porovnávací výklad má spoločného menovateľa vo formách logickej argumentácie. Prvou sledovanou metódou výkladu a uplatnenia všeobecne záväzného právneho predpisu v materiálnom právnom štáte je metóda doslovného výkladu. Až tam, kde doslovným výkladom nemožno jednoznačne identifikovať subjekt, obsah alebo objekt právnej normy, sa v materiálnom právnom štáte možno odkloniť od doslovného výkladu a nejasnosť právnej úpravy odstraňovať prostredníctvom inej metódy výkladu.

K výkladu právnych predpisov a ich inštitútov teda nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona. Jazykový výklad môže totiž predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy, ktorej nositeľom je interpretovaný právny predpis; na overenie správnosti či nesprávnosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či upresnenie potom slúžia ostatné interpretačné prístupy, postavené na roveň gramatickému výkladu, v tomto prípade systematický a teleologický výklad, ktoré sú spôsobilé v kontexte racionálnej argumentácie predstavovať významný konektív pri zistení obsahu a zmyslu aplikovanej právnej normy, a to najmä v prípade, keď existuje určité napätie medzi doslovným a teleologickým či systematickým výkladom.

66. Podľa kasačného súdu otrocké nasledovanie doslovného znenia zákona nemá v modernom práve opodstatnenie. Pokiaľ vezmeme do úvahy jednu zo základných charakteristík právnej normy (tenzia medzi ich všeobecnou a širokou variabilitou spoločenských vzťahov, na ktoré dopadá) a nadprodukciou právnych predpisov posledných rokov, ako aj ich vzájomné prekrývanie, mohlo by trvanie na doslovnom znení zákona bez možnosti použitia ďalších výkladových metód (popri metóde jazykovej) viesť v konkrétnych prípadoch k absurdným dôsledkom. Teleologický výklad je takmer nevyhnutnou súčasťou aplikácie práva, je akousi „korunou“ výkladu, zatiaľ čo výklad logicko-jazykový je jeho

základom. Tento spôsob výkladu nemožno ignorovať a podceňovať. Kasačný súd poukazuje na to, že každá právna norma má svoj zmysel a účel, ktorý možno vyvodit' predovšetkým z autentických dokumentov, hovoriacich o vôli a zámeroch zákonodarcu (napr. dôvodová správa k zákonu, priebeh rozpravy v parlamente pri prijímaní návrhu zákona). Správne pochopenie zmyslu právnej normy je základom jej správnej aplikácie. Interpretáciou právnej normy sa vo všeobecnosti rozumie objasnenie zmyslu a obsahu platných právnych noriem, vyjadrených v normatívnych právnych aktoch, za účelom ich správneho pochopenia a používania. Výklad právneho predpisu možno chápať aj ako logický postup smerujúci k poznaniu skutočnej vôle zákonodarcu.

Teleologický výklad je výklad účelový, ktorý má zabezpečiť nájdenie účelu a zmyslu právnej normy. Teleologický výklad skúma, aký bol úmysel zákonodarcu a aký je účel rozoberanej právnej normy. Jedná sa o významný výklad, ktorý „kráča s duchom doby“, v ktorej je realizovaný. Výklad začína pri slovách zákona, pokračuje systematickými súvislosťami, všima si genézu zákona a jeho zavŕšením je poznanie účelu zákonného ustanovenia. Teleologický výklad nachádza svoje uplatnenie v prípadoch, kde sa jedná o výklad do istej miery nekonkrétnych a rôzne interpretovaných právnych predpisov.

67. Účelom a zmyslom § 15 ods. 19 zákona o správe daní (toto ustanovenie bolo začlenené do zákona o správe daní 41. novelou, a to zákonom č. 215/2007 Z. z. účinnou od 01.09.2007, pričom ani v dôvodovej správe k tejto novele, ani vo vládnom návrhu zákona nie je zmienka o tomto ustanovení), je pri absencii dôvodovej správy podľa kasačného súdu vznik kvalitatívne inej situácie (odlišnej od „bežnej“ daňovej kontroly), k vzniku ktorej však nepostačuje v každom prípade len samotná existencia takejto žiadosti orgánov činných v trestnom konaní. Kvalitatívne iná situácia predstavuje pri možnej previazanosti daňového a trestného konania a možnosti využitia jeho výsledkov v daňovom konaní a tým aj naplnenie účelu súvisiaceho so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane, napríklad začaté trestné stíhanie vo veci súvisiacej so žalobcom ako daňovým subjektom. Z administratívneho spisu nebolo preukázané, že by v danom prípade bolo začaté takéto trestné stíhanie, ktorého výsledky by mohli prispieť k správne zisteniu dane a zabezpečeniu úhrady dane. V ďalšom konaní je nevyhnutné túto skutočnosť zistiť. Treba totiž odlišovať daňovú kontrolu, ktorá sa vykonáva na žiadosť orgánu činného v trestnom konaní v súvislosti s operatívnym preverovaním iného subjektu, od daňovej kontroly, ktorá má priamy súvis s prebiehajúcim trestným konaním. Z listu Prezídia Policajného zboru v Banskej Bystrici z 31. mája 2011 len vyplýva, že v danom prípade išlo o podozrenie z trestného činu krátenia dane podľa § 257 Trestného zákona u spoločnosti Smart invest, spol. s r. o., Trenčín, ktorej konateľ je osobou viackrát trestne stíhanou za ekonomickú trestnú činnosť, pričom v účtovníctve tejto spoločnosti sa našli faktúry o. i. vystavené žalobcom.

68. Podľa výpisu z obchodného registra žalobcu a spoločnosti Smart invest, spol. s r. o. je zrejmé, že nejde o spoločnosti personálne prepojené a len samotný fakt, že v účtovníctve tejto spoločnosti sa nachádzali faktúry žalobcu, nemôže viesť bez ďalšieho podľa názoru kasačného súdu k situácii, že správca dane bude daňovú kontrolu u žalobcu vykonávať bez časového obmedzenia, odvolávajúc sa pritom len na žiadosť orgánu činného v trestnom konaní o vykonanie kontroly.

69. Podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy SR Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neoddeliteľnou súčasťou právneho štátu je aj princíp právnej istoty. Princíp právnej istoty spočíva okrem iného aj v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať (II. ÚS 48/97). Tento ústavný príkaz zaväzuje aj daňové orgány, aby pri aplikácii všeobecne záväzných právnych predpisov a pri zasahovaní do súkromnoprávnej sféry daňových subjektov rešpektovali základné ústavné princípy ako základné interpretačné pravidlo všetkých hmotno-právnych, ako aj daňovo-právnych noriem.

70. Štát je povinný prihliadať na práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a pri presadzovaní svojich záujmov má zabezpečiť, aby už prvý zásah do súkromnoprávnej sféry subjektu v podobe daňovej kontroly, resp. daňových kontrol bol uskutočnený tak, aby bol legitímny záujem štátu na výbere daní dosiahnutý.

71. Z uvedeného pre daňové orgány vyplýva požiadavka profesionality a patričnej odbornej starostlivosti, s ktorými sú povinné každé konanie viesť; tieto orgány sú teda povinné v týchto konaniach vynaložiť patričné úsilie, podložené odbornosťou a profesionalitou k tomu, aby zistili všetky pre rozhodnutie vo veci podstatné skutočnosti v rozsahu, v akom im to zákon ukladá. Ak tak nepostupujú a ak vyjdú najavo skutočnosti o neodbornom a neprofesionálnom postupe, nemôže byť toto zistenie na ťarchu účastníka konania, ale len na ťarchu štátu, ktorého orgán konanie viedol. Inak povedané, ak štát v tomto smere z dôvodov nezavinených daňovým subjektom zlyhá, nemôže toto zlyhanie riešiť na ťarchu a na úkor subjektívnych práv daňového subjektu.

72. Z nálezu ústavného súdu I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 k uplatňovaniu vyššie uvedenej základnej zásady daňového konania o. i. vyplýva: „priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré dane platia. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie - in dubio mitius“.

73. Kasačný súd sa ďalej zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere poukazuje na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7 smernice a ustanovenia § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

74. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede.

75. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadáním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

76. Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

77. V prejednávanej veci súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 24. októbra 2011. Dňa 12. februára 2015 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený protokol) po opakovanom (2-krát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, najvyšší súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Českej republiky a Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň poukazuje na skutočnosť, že druhé prerušenie daňovej kontroly trvalo viac než 2 roky (od 28. novembra 2012 do 12. januára 2015), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorý svojím uznesením č. k. 1S/130/2014-24 zo dňa 16. októbra 2014

nariadil správcovi dane pokračovať v kontrole a ukončiť ju vydaním rozhodnutia v lehote 60 dní od právoplatnosti jeho rozhodnutia. Aj potom však správca dane rozhodol preskúmaným rozhodnutím vydaným až po takmer 2 rokoch od rozhodnutia súdu - uznesenia č. k. 1S/130/2014-24 (medzitým jeho dve rozhodnutia - dodatočné platobné výmery boli zrušené žalovaným). Preto je treba konštatovať, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Podľa kasačného súdu (vyplýva to z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na viac než 2 roky trvajúce prerušenie daňovej kontroly (správca dane v nej pokračoval až po tom, čo mu to prikázal správny súd) a potom takéto prerušenie objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

78. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7Afs/22/2003 zo dňa 09. decembra 2004, v ktorom tento vyslovil, že „Zo základných zásad daňového konania, najmä z ustanovenia § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 16 ods. 1 vetou druhou zákona č. 337/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení zákona č. 255/1994 Zb. vyplýva, že správca dane musí pri daňovej kontrole postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote; výkon daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.“

79. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol kasačný súd prisvedčiť námietkam sťažovateľa, ktorý tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o správe daní, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Rovnako neopodstatnenou je preto námietka sťažovateľa, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

80. V nadväznosti na uvedené kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 15 zákona o správe daní sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zákona o správe daní. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná 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.

81. Uvedenou otázkou sa kasačný súd zaoberal aj v rozhodnutí 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“.

82. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobcu v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade s uvedenými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

83. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

84. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške trov rozhodne krajský súd samostatným uznesením.

85. 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.