

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/3/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1017200280  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1017200280.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: FERRO CORE, a. s., so sídlom Gr?sslingova 45, Bratislava, IČO: 45 680 949, zastúpeného AK Antol, s.r.o., so sídlom Hviezdoslavova 546/14, Pezinok, IČO: 47 257 024, proti sťažovateľovi (žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104419563/2016 zo 6. decembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/41/2017-40 z 20. septembra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/41/2017-40 z 20. septembra 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/41/2017-40 z 20.09.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104419563/2016 zo 06.12.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103751230/2016 z 18.08.2016 a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Správny súd priznal žalobcovi proti 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 (ďalej aj „správny orgán prvého stupňa“) č. 103751230/2016 z 18.08.2016, 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 (ďalej len „Daňový poriadok“) o znížení nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo sumy 63 895,36 € na sumu 14 903,92 €, a súčasne bol žalobcovi (ďalej aj „daňový subjekt“) určený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 48 991,44 €.

3. Správny súd sa v dôvodoch rozsudku zaoberal spornou skutočnosťou, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly. V súvislosti s touto otázkou dal správny súd 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 Slovenskej republiky), 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. Úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené teda nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu dane záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť.

4. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že daňová kontrola bola správcom dane prerušená štyrikrát, a to rozhodnutím č. 9104404/5/1783131/13/FraT z 09.05.2013 z dôvodu zaslania dožiadania vzťahujúceho sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií, rozhodnutím č. 9104404/5/4787312/2013/FraT z 24.10.2013 pre dožiadanie vzťahujúce sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií, rozhodnutím č. 9104404/5/3635055/14/FraT z 28.07.2014 pre dožiadanie vzťahujúce sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií a rozhodnutím č. 21138951/2015 z 02.11.2015 pre dožiadanie z totožných dôvodov.

5. Ďalej správny súd zistil, že Krajský súd v Bratislave uznesením sp.zn. 2S/138/2014 z 03.12.2014 uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v lehote troch mesiacov od právoplatnosti tohto uznesenia. V odôvodnení predmetného rozhodnutia správny súd konštatoval, že „Takýmto postupom správcu dane dochádzalo k porušovaniu jednej zo základných zásad daňového konania a to v zmysle § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého je správca dane povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy dani vybavíť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určaniu a vyrubeniu dane“. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky napr. III. ÚS 282/08 alebo I. ÚS 225/08, v zmysle ktorého je za pasivitu nutné považovať aj tú skutočnosť, keď napriek tomu, že správnenému orgánu nehrozí žiadna prekážka, vo veci nekoná a nerozhoduje.

6. Z administratívneho spisu podľa správneho súdu nevyplýva, že by správca dane kontinuálne od roku 2012 vykonal akýkoľvek ďalší úkon smerujúci k prekonaniu nejakej prekážky brániacej rozhodnutiu vo veci vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Takýmto postupom správcu dane dochádza podľa správneho súdu k porušovaniu jednej zo základných zásad daňového konania a to v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy dani, vybavíť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určaniu a vyrubeniu dane.

7. V súvislosti s posudzovaním dĺžky konania daňovej kontroly správny súd uviedol, že v spojitosti s implementáciou smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 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 smernice Rady č. 2011/16/EÚ a na nové inštitúty, ktoré smernica ustanovila v rámci vzájomnej pomoci a spolupráce medzi členskými štátmi Európskej únie a ktorým sa zrušil v minulosti platný zákon č. 76/2007 Z.z. o medzinárodnej pomoci pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 531/2011 Z.z. V rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri

správe daní bol zákonom č. 442/2012 Z.z. 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. Za postup správca dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality správny súd považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné kumulovať poskytnutie informácií do napr. dvoch žiadostí (pre dva členské štáty). Správca dane pritom inicioval nasledovné žiadosti: 1. žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9102404/5/385406/13 z 30.01.2013, 2. žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 9102404/5/387623/13 z 30.01.2013, 3. žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 9104404/5/4725148/2013/FraT z 21.10.2013, 4. žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9104404/5/4725166/2013/FraT z 21.10.2013, 5. žiadosť č. 9104404/5/3249619/14/FraT z 03.07.2014 o medzinárodnú výmenu daňových informácií a 6. žiadosť č. 472742/2015/9104404 o medzinárodnú výmenu informácií z 18.05.2015. Podľa správneho súdu možno konštatovať, že uvedený postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný s tým, že jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly a táto neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu).

8. Pre právne posúdenie veci bolo podľa správneho súdu podstatné, či bola dodržaná maximálna zákonná dĺžka trvania daňovej kontroly, ktorá sa považuje za ukončenú spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly. Na základe listinných dôkazov založených v administratívnom spise mal správny súd za preukázané, že daňový úrad začal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2012 dňa 16.11.2012 a ukončená bola dorúčením protokolu dňa 26.01.2015. V tejto súvislosti správny súd dodal, že daňovú kontrolu je možné prerušiť. A poukázal na § 6 ods. 5 č. 442/2012 Z.z., podľa ktorého 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. Cieľ daňovej kontroly nie je však možné podľa správneho súdu dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Pri správe daní sa má postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, majú sa chrániť záujmy štátu a obcí a má sa dbať pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov saňových subjektov a iných osôb (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). Pod právom sa v podstate rozumie subjektívne právo daňového subjektu, ktoré mu vyplýva z tohto procesného zákona alebo z hmotnoprávneho daňového predpisu. Pod pojmom právom chránený záujem možno rozumieť len taký záujem daňového subjektu, ktorému hmotnoprávne daňové predpisy alebo Daňový poriadok poskytujú osobitnú ochranu. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, 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.

9. Podľa listín založených v administratívnom spise nebolo podľa názoru správneho súdu preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. neposkytol mu primeranú súčinnosť. Správny súd poukázal na to, že lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou, a pre správca dane predstavuje záväzný rámec, ktorý determinuje zákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Správny súd zdôraznil, že v daňovom konaní sa vyžaduje a uplatňuje zásada proporcionality zásahov správcu dane voči daňovému subjektu, pretože proces daňovej kontroly reprezentuje podstatný a závažný zásah do individuálnej sféry práv daňového subjektu. Zákaz prekročiť zákonom stanovený limit dĺžky kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že daňový subjekt poskytuje správcovi dane nevyhnutnú súčinnosť. Ak teda správca dane nerešpektuje zákonom stanovenú dĺžku daňovej kontroly, poruší takto aj dôležitú zásadu proporcionality a zákonnosti pri správe daní. Ak dĺžka daňovej kontroly, napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jej trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Na tomto mieste poukázal správny súd na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010 ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/55/2011 z 25.09.2012.

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „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 vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

11. 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. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že správca dane na základe preverovania intrakomunitárnych dodávok na území spoločenstva a zaslanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií rozhodnutím z 09.05.2013 prerušil daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2012 od 22.03.2012, pričom následne oznámením zo 17.09.2012 oznámil žalobcovi pokračovanie vo výkone daňovej kontroly od 13.09.2012. Správca dane opätovne prerušil výkon daňovej kontroly rozhodnutím z 24.10.2013 a rozhodnutím z 28.07.2014 a vo výkone daňovej kontroly pokračoval od 13.12.2014, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014, ktorým súd uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 v lehote do 3 mesiacov od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia, čo oznámil správca dane žalobcovi oznámením z 13.01.2015, doručeným dňa 26.01.2015.

12. Z vyššie uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že daňová kontrola prebiehala v čase od 16.11.2012 do 09.05.2013 (t.j. 175 dní), od 13.09.2012 do 04.11.2013 (t.j. 53 dní), od 04.06.2014 do 31.07.2014 (t.j. 58 dní) a od 13.12.2014 do 26.01.2015 (t.j. 44 dní), teda spolu 330 dní, čo znamená, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s Daňovým poriadkom a maximálne povolená dĺžka trvania daňovej kontroly prekročená nebola a preto protokol z nej nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Sťažovateľ poukázal na § 61 Daňového poriadku, podľa ktorého lehoty neplynú, ak bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona o medzinárodnej pomoci pri správe daní. Význam inštitútu prerušenia konania spočíva podľa sťažovateľa hlavne v tom, že v čase prerušenia konania, kedy lehoty podľa daňového poriadku neplynú, nemôže správca dane voči daňovému subjektu vykonávať úkony. V tejto súvislosti sťažovateľ 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. V tomto prípade správca dane preveroval jednotlivé daňové subjekty zapojené do reťazca nákupu a predaja betonárskej ocele, a keď vyčerpал 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 šesť žiadostí o informácie, z toho jednu do Českej republiky a päť do Maďarskej republiky.

13. Sťažovateľ 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 žiadosti o výmenu informácií viacerých daňových subjektov aj 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 vecí. 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.

14. Sťažovateľ nesúhlasil ani 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. Poukázal na skutočnosť, že práve žalobca pri prerokovaní pripomienok k zisteniam vyplývajúcich z daňovej kontroly navrhol vo

vyrubovacom konaní vypočut' svedka Ing. Z. U., Z., ktorý je od 07.08.2010 členom predstavenstva žalobcu, ktorého svedecká výpoveď by mala vplyv na zistenia správcu dane. Nakoľko svedok tvrdil, že obchody s maďarskou spoločnosťou PROFEET HUNGARY KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ kft. uzatváral prostredníctvom p. C., toto svoje tvrdenie nepodložil žiadnymi listinnými dokladmi a dôkazmi, preto musel správca tvrdenie svedka overiť opätovným zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dňa 16.06.2015, 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 26.01.2015.

15. Podľa sťažovateľa sú všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu zákonné dôkazy, nakoľko daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

16. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného nevyjadril.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok č.k. 2S/41/2017-40 z 20.09.2017, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104419563/2016 zo 06.12.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103751230/2016 z 18.08.2016 a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

19. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňový úrad začal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2012 dňa 16.11.2012 (§ 46 ods. 1 Daňového poriadku) a ukončil ju dňa 26.01.2015, kedy žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) prevzal protokol (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku).

20. V prejednávanej veci kasačný súd z pripojeného administratívneho spisu ďalej zistil, že daňová kontrola bola trikrát prerušená. Prvýkrát od 10.05.2013 do 12.09.2013 rozhodnutím správcu dane z 09.05.2013 podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou bola žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Českej republiky a Maďarskej republiky. Druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 05.11.2013 do 03.06.2014 rozhodnutím správcu dane z 24.10.2013, a to z tých istých dôvodov - žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarskej republiky. Tretíkrát bola daňová kontrola prerušená od 01.08.2014 rozhodnutím správcu dane z 28.07.2014 opäť z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Maďarskej republiky. 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. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014 uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote troch mesiacov od právoplatnosti vydaného uznesenia. Od 13.12.2014 správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Dňa 19.01.2015 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly, ktorý žalobca prevzal dňa 26.01.2015.

21. 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 august 2012, a či bol preto daný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP.

22. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

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

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

25. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

26. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

27. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

28. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

29. Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

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

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

32. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

33. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly, upravené v § 44 ods. 1 veta druhá Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Podľa § 46 ods. 10 prvá veta Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

39. Vzhľadom 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 kontrolovanému daňovému subjektu. Závery správneho súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východisko pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s nimi kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

40. Kasačný súd uvádza, že ako nesporne vyplynulo z obsahu administratívneho spisu, daňová kontrola u žalobcu začala podľa § 46 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, t.j. 16.11.2012.

41. Ako už kasačný súd uviedol, v prejednávanej veci bola daňová kontrola trikrát prerušená. Prvýkrát od 10.05.2013 do 12.09.2013 rozhodnutím správcu dane z 09.05.2013 v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku, dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou

bola žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Českej republiky a Maďarskej republiky. Druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 05.11.2013 do 03.06.2014 rozhodnutím správcu dane z 24.10.2013, a to z tých istých dôvodov - žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarskej republiky. Tretíkrát bola daňová kontrola prerušená od 01.08.2014 rozhodnutím správcu dane z 28.07.2014 opäť z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Maďarskej republiky. Uznesením Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014 bola správcovi dane uložená povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote troch mesiacov od právoplatnosti vydaného uznesenia. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly až od 13.12.2014. Dňa 19.01.2015 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly, ktorý žalobca prevzal dňa 26.01.2015, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku).

42. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nerešpektoval pri výkone daňovej kontroly vyššie uvedené základné zásady daňového konania. Zároveň je potrebné zdôrazniť, že v konaní nebolo preukázané, že by žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť.

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

44. 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).

45. Keďže počas daňovej kontroly je daňový subjekt viazaný povinnosťami, ktoré mu ukladá Daňový poriadok, 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.

46. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal hlavne tú skutočnosť, že v preskúmvanej veci bola daňová kontrola prerušená v súlade s § 61 ods. 1 Daňového poriadku, pričom podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

47. Kasačný súd sa preto 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 kasačný súd na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 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 § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

48. 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.

49. 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).

50. 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.

51. V prejednávanej veci kasačný súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 16.11.2012. Dňa 26.01.2015 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený protokol) po opakovanom (trikrát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, kasačný súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že prvýkrát bola daňová kontrola prerušená od 10.05.2013 do 12.09.2013 (t.j. 126 dní), druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 05.11.2013 do 03.06.2014 (t.j. 211 dní) a tretíkrát bola daňová kontrola prerušená od 01.08.2014 do 12.12.2014 (t.j. 134 dní), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014, ktorým bola správcovi dane uložená povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote troch mesiacov od právoplatnosti vydaného uznesenia. Z uvedených dôvodov je potrebné konštatovať, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Podľa kasačného súdu (vyplýva to aj z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na 1 rok a takmer 4 mesiace trvajúce prerušenie daňovej kontroly. Takéto prerušenie potom objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

52. V tejto súvislosti dáva kasačný súd do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 7Afs/22/2003 z 9. 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.“

53. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol kasačný súd prisvedčiť námietkam sťažovateľa, ktorý tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, daňová kontrola bola vykonaná v súlade s daňovým poriadkom, 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.

54. V nadväznosti na uvedené kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 46 ods. 10 Daňového poriadku 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 § 45 ods. 2 Daňového poriadku. 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 Slovenskej republiky). 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.

55. Uvedenou otázkou sa kasačný súd zaoberal aj vo svojom 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“.

56. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmvanej veci v súlade s uvádzanými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu.

57. Námietky žalovaného uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybnit' vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodol o náhrade trov kasačného konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal proti neúspešnému sťažovateľovi (žalovanému) právo na úplnú náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania na kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

#### **Poučenie:**

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