

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/54/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1017200279  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1017200279.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej 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 104419741/2016 zo dňa 6. decembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/41/2017-48 z 26. apríla 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/41/2017-48 z 26. apríla 2018 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. 1S/41/2017-48 z 26.04.2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104419741/2016 zo dňa 06.12.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 103750994/2016 z 18.08.2016 a vec vrátil žalovanému 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. 103750994/2016 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 226 017,05 € na sumu 116 553,86 €, a súčasne bol žalobcovi (ďalej aj „daňový subjekt“) určený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 v sume 109 463,19 €.

3. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že daňová kontrola mala byť správcom dane prerušená

dvakrát, a to rozhodnutím č. 9102404/5/553743/13FraT zo dňa 09.05.2013 (správne zo dňa 12.2.2013) z dôvodu zaslania dožiadania vzťahujúceho sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií, rozhodnutím č. 202834282015/FraT zo dňa 24.10.2013 (správne č. 20283428/2015/ zo dňa 27.5.2015) opäť pre dožiadanie vzťahujúce sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií a to v období 12.02.2013 do 16.01.2015 a 04.06.2015 do 14.03.2016.

4. Podľa krajského súdu z listín založených v administratívnom spise nebolo preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. neposkytol primeranú súčinnosť. Lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je pritom lehotou zákonnou, a pre správcu dane predstavuje záväzný rámec, ktorý determinuje zákonnosť vykonanej daňovej kontroly. 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 bezvýnimčne 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, čo je i daný preskúmaný prípad, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jej trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý (napr. nález Ústavného súdu SR spis. zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010). Tento právny názor je podporený aj judikatúrou NS SR (napr. rozsudok NS SR spis. zn. 8Sžf/55/2011 zo dňa 25.09.2012).

5. Krajský súd rešpektoval tvrdenie žalovaného, že vo veci bolo potrebné medzinárodné dožiadanie, avšak tak ako zdĺhavo bola vo veci daňová kontrola vedená pri plnej súčinnosti žalobcu ako daňového subjektu i s využitím sťažnosti na nečinnosť správcu dane (pozn. súdu: napr. vyhodnotenie sťažnosti po štyroch mesiacoch od podania), keď správca dane na nevybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácie nereagoval urgovaním bezodkladne po uplynutí lehoty na ich poskytnutie, musí súd konštatovať, že tým privodil, že daňová kontrola bola za dané zdaňovacie obdobie jún 2012 prerušená neprímerane dlho (od 12.02.2013 do 16.01.2015 a od 04.06.2015 do 14.03.2016). Pritom krajský súd nespochybnil legitímne právo prerušenia daňovej kontroly, ktoré správcovi dane vyplýva z ustanovenia § 61 daňového poriadku. Súd len konštatoval, že správca dane nekonal súladne so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 ods. 2 a 3 daňového poriadku a tým privodil, že daňová kontrola sa stala nezákonnou.

6. Krajský súd sa stotožnil i s námietkou žaloby smerujúcou k pochybeniu správcu dane v dokazovacom procese, konkrétne námietke použitia „dôkazu“ vo vzťahu k spoločnosti Waren Transport s.r.o. obsahom telefonického rozhovoru s X. Y., konateľom uvedenej spoločnosti. Preto krajský súd námietke nezákonne vedeného dokazovania vo vzťahu k tejto spoločnosti musel vyhovieť, pretože k času rozhodnutia správcu dane a žalovaného vo vzťahu k uskutočneniu deklarovanych intrakomunitárnych dodávok tovaru pre spoločnosť Waren Transport, s.r.o., súd nevzhliadol dostatok dôkazov, uznal námietku dôvodnou.

7. 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 správneho súdu na ďalšie konanie.

8. V kasačnej sťažnosti žalovaný 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 žalovaný uviedol, že správca dane na základe preverovania intrakomunitárnych dodávok na území spoločenstva a zaslanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií rozhodnutím č. 9102404/5/553743/13FraT zo dňa 12.02.2013 prerušil daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie jún 2012 od 12.02.2013, pričom následne oznámením č. 9104404/5/11353/2015FraT zo dňa 19.01.2015 oznámil žalobcovi pokračovanie vo výkone daňovej kontroly od 16.01.2015. Správca dane opätovne prerušil

výkon daňovej kontroly rozhodnutím od 04.06.2015 a rozhodnutím č. 20283428/2015 zo dňa 27.05.2015 a vo výkone daňovej kontroly pokračoval od 14.03.2016, čo oznámil žalobcovi oznámením č. 102711780/2016 zo dňa 14.03.2016.

9. Z vyššie uvedeného podľa žalovaného vyplývalo, že daňová kontrola prebiehala v čase od 20.09.2012 do 11.02.2013 (t. j. 146 dní), od 12.02.2013 do 16.01.2015 bola daňová kontrola prerušená a pokračovala od 17.01.2015 do 03.06.2015 (t. j. 139 dní), opätovne bola prerušená od 04.06.2015 do 14.03.2016 a pokračovala 15.03.2016 do 12.04.2016 (t. j. 28 dní), t. j. trvanie daňovej kontroly bolo 329 dní. To znamenalo, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s daňovým poriadkom, nebola prekročená zákonom maximálne povolená dĺžka trvania daňovej kontroly, a preto protokol z nej nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a nemohol byť v daňovej kontrole použitý. Vzhľadom na uvedené žalovaný nesúhlasil s upozornením krajského súdu na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 a poukázáním na rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/55/2011, nebolo možné aplikovať závery na prejednávajúcu vec, nakoľko žalovaný rešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, teda neporušil daňový poriadok, ani zásadu primeranosti v daňovom konaní a preto protokol z tejto daňovej kontroly predstavoval zákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní mohol byť použitý.

10. Žalovaný poukázal na Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 726/2016-20 zo dňa 25.10.2016, ktorý zdôraznil, že „...právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho výsledku, a preto nie sú samy o sebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní“.

11. Žalovaný uviedol, že pri druhom prerušení daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií č.472742/2015 zo dňa 18.05.2015 týkajúcu sa maďarského subjektu PG. kft. sú v spise založené aj urgencie zo dňa 02.10.2015 a zo dňa 03.03.2016. Vychádzajúc z vyššie uvedeného správca dane nebol nečinný, konal v tejto veci, ale slovenský správca dane nemal žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

12. Žalovaný k povinnosti uloženej súdom doplniť dokazovanie v zmysle návrhu žalobcu t. j. vykonať výsluch konateľa českého daňového subjektu Waren Transport s.r.o. uviedol, že menovaný bol opakovane predvolávaný správcom dane. Svedok sa na stanovené termíny určené správcom dane bez ospravedlnenia nedostavil, o čom správca dane spísal úradné záznamy č. 20429216/2015 zo dňa 26.06.2015 a č. 20723677/2015 zo dňa 25.08.2015. V stanovené termíny svedok nebol predvedený k správcovi dane, nakoľko sa osobu X. Y. nepodarilo zastihnúť v mieste bydliska. V tomto prípade správca dane vyčerpal všetky zákonné možnosti vyplývajúce z daňového poriadku, žiadne iné možnosti správca dane nemá, aby so svedkom vykonal výsluch svedka.

13. Podľa žalovaného žalobca počas výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, čo znamená, že neuniesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie a použitie zdaniteľných obchodov deklarovaných na uvedených faktúrach na účely svojej podnikateľskej činnosti. Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

14. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného nevyjadril.

15. 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).

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok č. k. 1S/41/2017-48 zo dňa 26. 04.2018, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a g/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č.104419741/2016 zo dňa 06.12.2016, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 103750994/2016 z 18.08.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

17. Z obsahu administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že daňový úrad začal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2012 dňa 20.09.2012 (§ 46 ods. 2 Daňového poriadku) a ukončil ju dňa 12.04.2016, kedy žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) prevzal protokol (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku).

18. V prejednávanej veci najvyšší súd z pripojeného administratívneho spisu ďalej zistil, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená, a to rozhodnutím Daňového úradu č. 9102404/5/553743/13/FraT zo dňa 12.2.2013 z dôvodu zaslania dožiadania vzťahujúceho sa na medzinárodnú výmenu informácií a rozhodnutím Daňového úradu č. 20283428/2015/ zo dňa 27.5.2015 opäť pre dožiadanie vzťahujúce sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií a to v období 12.02.2013 do 16.01.2015 a 04.06.2015 do 14.03.2016. Z dôvodu pretrvávajúcej nečinnosti správcu dane pri výkone daňovej kontroly podal žalobca na Krajský súd v Bratislave aj žalobu o odstránenie nečinnosti správcu dane a nariadeniu správneho orgánu povinnosť konať vo veci vrátenia nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2012. Krajský súd uznesením č. 6S/134/2014-22 zo dňa 21.11.2014, doručeným správcovi dane dňa 02.12.2014, žalobu zamietol.

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

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

21. 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.

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

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

24. 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 nezasieľa, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného

odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

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

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. Vzhľadom na zistené skutočnosti má najvyšší 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 najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu.

38. Najvyšší 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. 20.09.2012.

39. 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.

40. Najvyšší 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.

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

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

43. 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).

44. 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.

45. Najvyšší 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 najvyšší 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.

46. 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.

47. 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).

48. 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.

49. V prejednávanej veci najvyšší súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 20.09.2012. Dňa 12.04.2016 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený protokol) po opakovanom (dvakrát) 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 (Maďarskej a Českej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň najvyšší súd poukazuje na skutočnosť, že daňová kontrola prebiehala v čase od 20.09.2012 do 11.02.2013 (t. j. 146 dní), od 12.02.2013 do 16.01.2015 bola daňová kontrola prerušená a pokračovala od 17.01.2015 do 03.06.2015 (t. j. 139 dní), opätovne bola prerušená od 04.06.2015 do 14.03.2016 a pokračovala od 15.03.2016 do 12.04.2016 (t. j. 28 dní).

50. 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 prerušenie daňovej kontroly trvalo viac než 2 roky. Preto je treba 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 z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na viac než 2 roky trvajúce prerušenie daňovej kontroly.

51. 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 najvyššieho súdu neexistoval žiadny zákonný dôvod na neprímerane dlhé prerušenie daňovej kontroly (od 12.02.2013 do 16.01.2015 a od 04.06.2015 do 14.03.2016). 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 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.“

53. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol najvyšší 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 najvyšší 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 najvyšší 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 najvyšší 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. Nakoľko ide o kasačnú sťažnosť podanú v obdobnej veci, tých istých účastníkov konania len iného zdaňovacieho obdobia, aká už bola predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti toho istého sťažovateľa - viď rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27.02.2019, 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019, 6Sžfk/18/2018 zo dňa 13.02.2019 kasačný súd sa s odôvodneniami týchto rozhodnutí, v celom rozsahu stotožňuje a poukazuje na ne.

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

59. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP najvyšší 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 najvyššom 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.

60. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.