

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/2/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4017200241  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200241.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING, spol. s r. o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104474373/2016 zo dňa 13.12.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/6/2017-228 zo dňa 10. júla 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/6/2017-228 zo dňa 10. júla 2018 z a m i e t a .

Žalobcovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

##### I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 15S/6/2017-228 zo dňa 10. júla 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S., s. p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104474373/2016 zo dňa 13.12.2016 a tiež rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej ako „prvostupňový správny orgán“) č. 103458789/2016 zo dňa 07.07.2016, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu. Rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v

znení neskorších predpisov vydaný dodatočný platobný výmer, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 490,25 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 s tým, že žalobca si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet v sume 2 012,98 eura a daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 12 477,27 eura, čo je rozdiel dane v sume 14 490,25 eura. Žalovaný dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa správny súd zamerlal predovšetkým na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Daňový poriadok, na ktorý sa žalobca odvolával v podanej žalobe však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nie je možné aplikovať s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia. Daňová kontrola u žalobcu začala dňa 02.03.2011 a do 31.12.2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), t. j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona, sa aplikuje zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, a to až do ukončenia týchto konaní, teda až do ukončenia daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Zb., konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku časovú pôsobnosť zákona č. 563/2009 Z. z. osobitne neriešil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/76/2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015).

3. Krajský súd ďalej konštatoval, že daňová kontrola začatá u žalobcu dňa 02.03.2011 bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly zo dňa 31.05.2016 so žalobcom. Nasledujúcim dňom 30.06.2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Podľa názoru správneho súdu správca dane aplikoval na daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) správny procesný predpis, t. j. zákon č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Aj keď žalobca v tejto súvislosti nesprávne a nedôvodne citoval ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), ktorý na daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať, pre posúdenie tejto veci bolo právne významné najmä to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená. Správca dane po prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 3 žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti ide, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V podaní zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone. Druhé rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal správca dane dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 7 žiadostí zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Ani v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti ide, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené.

4. Nakoľko sa v predložennom administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na tieto žiadosti, nebolo podľa názoru krajského súdu možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone. Toto oznámenie však nemá oporu v predložennom administratívnom spise, pretože sa v ňom nenachádza žiadny dôkaz, resp. doklad o tom, že v tento deň pominula aj posledná prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená. Vzhľadom na námietku žalobcu v podanej žalobe ohľadne dĺžky daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016 preto nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody jej prerušenia. Správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly vôbec nezaoberali, preto právny súd nemohol preskúmať žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

5. Vzhľadom k uvedenému správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) S. s. p. rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zo dňa 13.12.2016, ako aj rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.07.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

6. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p., v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

7. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci s ohľadom na znenie ustanovení § 25a zákona č. 511/1992 Zb., a vo väzbe na odvolacie konanie ukladá žalovanému povinnosti, ktoré nemajú oporu v ustanovení § 71 zákona č. 563/2009 Z. z.. Sťažovateľ ďalej namietal, že žalobca námietku týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly nevzniesol ani v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu odvolacieho konania. Uvedenú námietku vzniesol až v podanej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného. Z tohto dôvodu správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol iba chronologický priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom jasne definoval kedy bola daňová kontrola začatá, kedy bola ukončená a v akom období bola prerušená. Nakoľko informácie získané medzinárodnými žiadosťami nemali vplyv na výrok rozhodnutia a výšku vyrubenej dane, nebolo podľa žalovaného dôvodné ani efektívne, aby sa k nim správca dane vo svojom rozhodnutí podrobne vyjadroval.

8. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Žalobca ku kasačnej sťažnosti žalovaného písomné vyjadrenie nepodal.

III.

Konanie na kasačnom súde

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 2 písm. a) S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

10. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

11. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

13. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

14. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 02.03.2011 daňovú kontrolu u žalobcu a jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, a to až do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Žiadosťou zo dňa 13.03.2013 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Žalovaný žiadosti vyhovel, čo oznámil správcovi dane prípisom zo dňa 19.03.2013. Prípisom zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Rozhodnutím zo dňa 26.06.2013 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí (v počte sedem) zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti a v konaní sa bude pokračovať po uplynutí lehoty, na ktorú bola daňová kontrola prerušená. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Dňa 31.05.2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Správca dane k zdaňovaciemu obdobiu september 2010 uviedol, že kontrolovaný daňový subjekt deklaroval v tomto zdaňovacom období nadmerný odpočet vo výške 2 012,98 eura a uplatnil si odpočítanie dane celkom vo výške 16 884,23 eura, a to predovšetkým na základe dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa IALOMITA s.r.o., Trenčianska 30, 921 09 Bratislava, DIČ: 2023008944, č. 006-2010 zo dňa 05.09.2010, názov tovaru: Pb ingoty, množstvo: 25,180 t, cena MJ: 1 520,- eur, základ dane: 38 266,- eur, DPH (19 %): 7 270,54 eura a č. 007-2010 zo dňa 23.09.2010, názov tovaru: Pb ingoty, množstvo: 25 t, cena MJ: 1 520,- eur, základ dane: 27 998,46

eura, DPH (19 %): 7 219,71 eura. Dňa 07.07.2016 vydal správca dane dodatočný platobný výmer v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 490,25 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 s tým, že žalobca si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet v sume 2 012,98 eura a daňovou kontrolou bola zistená vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 12 477,27 eura, čo je rozdiel dane v sume 14 490,25 eura. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný dňa 13.12.2016 tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcou dane potvrdil.

15. Žalobca sa podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu. Namietal porušenie princípu proporcionality, porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní, porušenie povinnosti vysporiadať sa s jeho námietkami k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí o vyrubení dane, porušenie povinnosti vykonať dokazovanie a porušenie princípu dvojinštančnosti konania.

16. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Nitre č. k. 15S/6/2017-228 zo dňa 10. júla 2018 tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

17. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

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

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

20. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

21. 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.

22. 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.

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

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

25. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane je oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosti potrebné na vydanie rozhodnutia.

26. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104474373/2016 zo dňa 13.12.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103458789/2016 zo dňa 07.07.2016, ktorým bol v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vydaný dodatočný platobný výmer, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14 490,25 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010.

27. Podľa § 464 ods. 1 S. s. p., ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

28. Kasačný súd v tomto prípade odkazuje podľa § 464 ods. 1 S. s. p. na právne závery vyslovené v rozsudku v Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky č. k. 10Sžfk/83/2018 zo dňa 11.12.2019, týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom sa v bodoch 41-49 uvádza: „Kasačný súd k veci uvádza, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. 42. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s

administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonómie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietáhov a tak, aby nikomu nevznikli zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodit', že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru, a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch. 43. Vzhľadom na uvedené kasačný súd uvádza, že je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom odôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Navyiac kasačný súd dodáva, že v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a dňa 26.06.2013 nie je uvedené o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. Keďže sa v administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o MVI a ani odpovede na ne, nie je možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňového konania v danej veci. V administratívnom spise sa nachádzajú iba dve odpovede na tieto žiadosti, ktoré uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí, ale ostatné odpovede z MVI v rozhodnutí správcu dane, ako aj v rozhodnutí sťažovateľa, absentujú. Z uvedeného dôvodu nie je v danej veci možné posúdiť či boli v tomto prípade splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane prerušená. 44. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov kasačný súd konštatuje, že z ich obsahu jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam mali prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ktorá trvala u žalobkyne od 02.03.2011 do 29.06.2016, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvoinštančné ako ani druhoinsťančné rozhodnutie daňových orgánov zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly. 45. Za podstatné v danej veci kasačný súd považuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií. Z uvedeného dôvodu bol sťažovateľ povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorý bol dôvodom prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd podotýka, že v rozhodnutí sťažovateľa zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne. 46. V prejednávanej veci mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 02.03.2011 a ukončil ju dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly. Z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bola daňová kontrola prerušená od 05.08.2011 do 05.03.2013 a od 26.06.2013 do 30.03.2016. K veci kasačný súd uvádza, že daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej moci do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“. 47. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobkyne v prejednávanej veci, dospel kasačný

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

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

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

29. Záver krajského súdu o tom, že rozhodnutiami správcu dane ako aj žalovaného došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, považuje kasačný súd za správny. V oboch napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov absentuje náležité odôvodnenie opakovaných prerušení daňovej kontroly z dôvodu žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a ich vzťahu na posúdenie veci, resp. účelnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorým došlo k prekročeniu zákonnej lehoty pre daňovú kontrolu. Zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane v zmysle § 191 ods. 1 písm. g/ S. s. p. krajským súdom je dôvodné, nakoľko rozhodnutia správnych orgánov trpia vadou nepreskúmateľnosti.

30. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

31. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď napadnuté rozhodnutie zrušil, kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto ju v súlade s ustanovením § 461 S. s. p. zamietol.

32. O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov kasačného konania.

33. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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 1. mája 2011).

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.