

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/73/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200247
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200247.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 23. mája 2018 č.k. 11S/46/2017-210 r u š í a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

rozhodol:

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 21.04.2017 (č.l. 67) sa týka prieskumu Krajského súdu v Nitre zo dňa 23. mája 2018 č.k. 11S/46/2017-210 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 104471327/2016 z 13.12.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 31) ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 103460048/2016 zo 07.07.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - vid' administratívny spis), obidve vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť zo 06.08.2018 (č.l. 242) sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd najmä nesprávne právne posúdil príslušné ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vo veci medzinárodnej výmeny informácií vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly a k podrobnému uvádzaniu všetkých medzinárodných dožiadaní a ich odpovedí, aj keď nemali vplyv na výšku vyrubenej dane.

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúvanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2009 v tam uvedenej sume.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1. zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení platí, že ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13)

b) dodatočný platobný výmer, ak sa daň

1. zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere, [...]...

Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

5. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly vykonanej za obdobie 01/2009 až 12/2009 ako aj 01/2010 až 12/2010 uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 961219/2016 z 31.05.2016 (ďalej len „protokol“ - č.l. 52).

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

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

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

6. Daňová kontrola bola začatá od 02.03.2011, následne z dôvodu vykonania mnohých postupov o medzinárodnú výmenu informácií na základe početných medzinárodných dožiadaní (ďalej len „postup MVI“) bola prvýkrát prerušená od 05.08.2011 do 05.03.2013 a následne prerušená od 26.06.2013 do 30.03.2016. Prerokovaním protokolu bola daňová kontrola dňa 29.06.2016, t.j. po viac ako 5 rokoch ukončená.

7. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) dodávka tovaru (Cu katódy Grade A) v prospech žalobcu od žalobcom označeného dodávateľa AlCu

METAL, spol. s r.o. (ďalej len „spoločnosť ALCU“), za ktorej údajné vykonanie vystavila uvedená spoločnosť ALCU viaceré sporných faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) správca dane počas inej daňovej kontroly u spoločnosti ALCU zistil, že

i) v priebehu daňovej kontroly nespôlupracovala,

ii) na adrese sídla sa v čase výkonu daňovej kontroly nikto nenachádzal,

iii) nevykonávala tam podnikateľské aktivity,

b) preto správca dane u uvedenej spoločnosti ALCU ukončil daňovú kontrolu protokolom zo 06.10.2014 o určení dane podľa pomôcok.

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie obchodného reťazca: neznámy pôvodca tovaru - spoločnosť ALCU - žalobca - odberateľ SD spoločnosť s.r.o. - a IC dodanie do Maďarska) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u spoločnosti ALCU nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod spoločnosť ALCU uvedená ako platiteľ na faktúre zrealizovala, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

9. Vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a účelnosti vykonaných postupov MVI vzhľadom na zistený skutkový stav žalovaný nezaujal žiadne stanovisko.

III.

Konanie na správnom súde

10. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Nitre žalobu z 03.03.2017. Základným žalobným bodom bolo tvrdené porušenie princípu proporcionality s poukazom na Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“). Podľa žalobcu je možné prerušiť daňovú kontrolu na vykonanie postupu MVI iba v tom prípade, ak správca dane potrebuje získať informácie podľa nariadenia č. 904/2010, a len na obdobie v týmto nariadení umožnenom.

11. Takisto žalobca upozornil v žalobe na porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní (procesná zásada súčinnosti), keď nebol zo strany správcu dane informovaný o zistených skutočnostiach priebežne. Uvedené porušenie odôvodnil skutočnosťou, že počas celého výkonu daňovej kontroly v trvaní 1.590 dní správca dane neoboznámil žalobcu ako kontrolovaný daňový subjekt so žiadnou skutočnosťou, a to ani zistenou v procese MVI.

12. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, Krajský súd v Nitre uznesením zo dňa 20. decembra 2017 návrh žalobcu na odkladný účinok správnej žaloby zamietol.

13. Úlohou Krajského súdu v Nitre ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (najmä. č. 29 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie ako i prvostupňové rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Podľa § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p. v citovanom znení správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

14. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj zák. č. 511/1992 Zb. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného sa správny súd zamerl na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly (č. 36 napadnutého rozsudku).

13. V tejto súvislosti správny súd upozornil, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 02.03.2011 a do dňa 31.12.2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení správny súd dovodil, že na výkon daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou Daňového poriadku sa vzťahuje naďalej pôsobnosť zák. č. 511/1992 Zb.

14. Ďalej správny súd uviedol vo vzťahu k jednotlivým postupom MVI (č. 40 a 41 napadnutého rozsudku), že ani v jednom prerušujúcom rozhodnutí nie je uvedené, o aké žiadosti o vykonanie postupov MVI sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. Hoc v predložennom spise správcu dane sa nachádzali 2 žiadosti o MVI (prvá adresovaná rakúskej finančnej správe a druhá adresovaná maďarskej finančnej správe), tak podľa správneho súdu nebolo možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly.

15. V uvedenej súvislosti správny súd konštatoval (č. 43 napadnutého rozsudku), že potom nebolo možné posúdiť, či v preskúmvanej veci boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená. Naopak, podľa správneho súdu všetky absentujúce žiadosti o vykonanie MVI a odpovede na ne by mali podporovať argumentáciu žalovaného o dodržaní zákonného postupu správcom dane pri prerušení daňovej kontroly u žalobcu a opätovnom pokračovaní v nej, čo však vzhľadom na absenciu týchto listín, nebolo možné správnym súdom preveriť.

16. Tiež správny súd ďalej vyhodnotil zvyšné žalobné body, t.j. porušenie práva žalobcu sa vyjadrovať ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly (č. 47 napadnutého rozsudku), nevykonanie výsluchov ním navrhovaných svedkov (č. 48 a č. 49 napadnutého rozsudku).

18. Nakoľko všetky vyššie uvedené žalobné body správny súd vyhodnotil ako dôvodné, tak pristúpil k zrušeniu ako preskúmvaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

19. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa (č.l. 246), v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce.

20. Podľa sťažovateľa proces MVI od 05.08.2011 do 05.03.2013 obsahoval nasledujúce 3 medzinárodné dožiadania:

- a) z 28.06.2011 (S.C. CELOLOZA SI OTELS.A., Rumunsko), odpoveď doručená 17.05.2012,
 - b) z 28.06.2011 (METCOM FEÉMFELDOGOZÓ, Kft, Maďarsko), odpoveď doručená 23.11.2011,
 - c) z 28.06.2011 (MONTANWERKEBRIXLEGG AG, Rakúsko), odpoveď doručená až 05.03.2013,
- a od 26.06.2013 do 30.03.2016 obsahoval 7 medzinárodných dožiadaní, z ktorých dopad na čas vykonania daňovej kontroly mali najmä nasledujúce:
- a) z 11.06.2013, odpoveď doručená 28.10.2013,
 - b) z 11.06.2013 (EUROCAST IPARI Kft, Maďarsko), odpoveď doručená 02.12.2013,
 - c) z 11.06.2013 (MARTIN METALS...Kft, Maďarsko), odpoveď doručená 30.03.2016,
 - d) z 11.06.2013 (ROXI 2010..., Poľsko), odpoveď doručená 28.10.2013.

21. Reakciu na argumenty správneho súdu, prečo sťažovateľ nepredložil v spise správcu dane všetky medzinárodné dožiadania ako aj prečo sťažovateľ v preskúmanom rozhodnutí uviedol iba údaje o začiatku a ukončení prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ uviedol až v samotnej kasačnej sťažnosti. To, že sťažovateľ v preskúmanom rozhodnutí uviedol iba údaje, týkajúce sa samotného prerušenia daňovej kontroly (od kedy - do kedy), odôvodnil tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a odvolacieho konania nenamietal postupy MVI a ani dĺžku daňovej kontroly.

22. Navyše informácie získané v postupoch MVI v konečnom dôsledku nemali podľa sťažovateľa vplyv na výrok prvostupňového rozhodnutia a výšku vyrubenej dane a preto nebolo dôvodné ani efektívne sa k nim bližšie vyjadrovať.

23. Takisto sťažovateľ zdôraznil, že v zdaňovacom období, ktoré je predmetom v preskúmanej veci, žalobca nedeclaroval nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, prípadne dodanie tovaru oslobodeného od dane do iného členského štátu Európskej únie (v rozsudku tiež „IC dodanie“).

24. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. K právu na náhradu trov kasačného konania sťažovateľ nezaujal žiadne stanovisko.

B)

25. V čase rozhodovania kasačného súdu o podanej kasačnej sťažnosti sa replika žalobcu v spise správneho súdu nenachádzala, čo potvrdzovala aj predkladacia správa Krajského súdu v Nitre zo dňa 08.11.2018.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. mája 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

28. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím

správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

B) Nesprávne právne posúdenie - písm. g/:

29. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 19) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil príslušné ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu správcom dane na vykonané postupy MVI vo vzťahu na žalobcom deklarované IC dodanie.

30. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

31. Vychádzajúc z vyššie uvedeného názoru kasačný súd sa plne stotožňuje so záverom správneho súdu (č. 39 napadnutého rozsudku), či v preskúmvanej veci je nutné prihliadať k pôvodnej alebo novej procesnej úprave:

„I keď žalobca v podanej žalobe nesprávne a nedôvodne citoval príslušné ustanovenia procesného daňového predpisu - zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ktoré sa týkajú dĺžky daňovej kontroly, resp. jej prerušenia, teda citoval právny predpis, ktorý na predmetnú daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať a správca dane ho ani neaplikoval, podľa názoru súdu je podstatné to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená (žalobca namietal i dĺžku jej prerušenia) a správca dane taktiež požiadal žalovaného o jej predĺženie.“

32. Z doterajšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu bolo zdôraznené (napríklad rozsudok 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02. júla 2019), že keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Pokiaľ predmetná situácia nastane a ak daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, potom musí správny súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) tohto prerušenia. Ďalej v uvedenom rozsudku bolo konštatované, že

„62. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôraznil, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 44 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.“

33. Vyššie uvedený rozsudok zdôraznil pri prerušení daňovej kontroly požiadavku jeho nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti, ktorú musí správca dane odôvodniť. Ako správny súd uviedol (č. 2 a č. 6 napadnutého rozsudku), v spise správcu dane sa nachádzajú rozhodnutie z 18.07.2011 a rozhodnutie z 26.06.2013 o prerušení daňovej kontroly vykonávanej tzv. súhrnným spôsobom, t.j. za obdobie

viacerých zdaniteľných období. Je pravda, že takto zvolený výkon daňovej kontroly, t.j. nie po jednotlivých zdaňovacích obdobiach, spôsobuje celkom dlhší jej priebeh, ale na druhej strane, a to v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku (resp. podľa pôvodného zák. č. 511/1992 Zb.), umožňuje správcovi dane zabezpečiť pri vykonaní daňovej kontroly jej účel v zmysle § 44 Daňového poriadku so zohľadnením skutočností zistených aj mimo jedno zdaniteľné obdobie. Týmto konštatovaním nie je ani dotknuté oprávnenie správcu dane začať daňovú kontrolu minimalistickým spôsobom, t.j. za konkrétne zdaňovacie obdobie s tým, že neskôr bude postupovať v zmysle § 15 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., resp. § 46 ods. 4 Daňového poriadku.

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.

Podľa § 15 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení platí, že ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v oznámení o výkone daňovej kontroly podľa odseku 2, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

Podľa § 46 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo účtovného obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v zápisnici o začatí daňovej kontroly alebo v oznámení o daňovej kontrole, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo účtovné obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

34. Z obsahu spisu správcu dane je nepochybné, že žalobca počas daňovej kontroly a odvolacieho konania nenamietal postupy MVI a ani dĺžku daňovej kontroly tým zapríčinenú. Uvedené aj kasačnému súdu vyplýva z listín doložených žalobcom do súdneho spisu, konkrétne z Odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru (č.l. 21), kde sa nachádzajú iba vecno-právne námietky žalobcu. Postupy MVI a dĺžku daňovej kontroly žalobca namietal až prostredníctvom svojich žalobných bodov pred správny súdom.

35. Ďalej tak ako správny súd pod č. 2, č. 6 a č. 40, č. 41 napadnutého rozsudku uviedol, dôvodom prerušenia daňovej kontroly aj vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu december 2009 bolo začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, t.j. z dôvodu podania žiadostí o postupy MVI týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. To, že tieto postupy MVI neboli sťažovateľom identifikované, čo sa týka ich počtu, dotknutých zdaňovacích období, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené, odôvodnil sťažovateľ tým, že toto žalobca nenamietal (viď bod č. 34 tohto rozsudku).

36. S uvedeným názorom sťažovateľa sa kasačný súd na rozdiel od správneho súdu stotožňuje. Základnou otázkou, ktorú mal potom správny súd riešiť pri predložení žalobných bodov, ktorých argumentácia však chýbala u žalobcu prezentovaných námietkach v daňovom odvolacom konaní, či vôbec, a ak áno, potom za akých podmienok mal sťažovateľ sám z úradnej moci preverovať zákonosť dĺžky trvania daňovej kontroly vo vzťahu k jej zákonným limitom.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na procesné oprávnenia odvolacieho daňového orgánu zakotvené v ust. § 74 Daňového poriadku. Z jeho textu je pre kasačný súd nepochybné, že odvolací orgán nie je viazaný iba náležitosťami odvolania podľa § 72 ods. 4 Daňového poriadku, ale musí vykonať posúdenie prvostupňového rozhodnutia aj z hľadiska iných skutočností, na ktoré správca dane mal ale opomenul sa s nimi vysporiadať. Podľa kasačného súdu, lehota daňovej kontroly, hoci v absolútnom vyjadrení signalizuje prekročenie zákonnej lehoty pre ňu určenou, nepredstavuje tak závažnú skutočnosť, ku ktorej by sa vyjadrenie sťažovateľa v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku, za skutkového stavu

ako je tomu v preskúmvanej veci, predpokladalo.

Podľa § 72 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj

- a) označenie prvostupňového orgánu,
- b) číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,
- c) dôvody podania odvolania,
- d) dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,
- e) navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmvaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

38. Zo skutkových záverov správcu dane pre kasačný súd vyplynulo, že počas daňovej kontroly zistil, že tovar uvedený na predmetných faktúrach mal byť dodávaný v nasledujúcom obchodnom reťazci pôvodca tovaru neznámy - AICu METAL, spol. s r.o. - sťažovateľ - odberateľ :SD - spoločnosť, s.r.o. Nakoľko v prípade DPH ide o spotrebnú daň, tak žalovaný zdôraznil (str. 6 preskúmvaného rozhodnutia), že na každom článku tohto obchodného reťazca musí byť v súlade s bodom 5 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty preukázané, že k dodaniu tovaru reálne došlo a daň bola odvedená v súlade so zák. č. 222/2004 Z.z.

39. U v poslednom rade uvedenej spoločnosti mal správca dane zistené, že táto ďalej tovar s oslobodením od dane podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. mala dodať maďarskému odberateľovi Credit Group Hungária Kereskedelmi és szolgáltató korlátolt felelősségű társaság, Budapešť, Maďarsko. Sťažovateľ sa vo vzťahu k tomuto IC dodaniu venoval v časti (str. 5 a 8 preskúmvaného rozhodnutia) týkajúcej sa postupov MVI.

40. Takisto samotný protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 29.06.2016, obsahuje na mnohých miestach informácie o počte a dôvodoch žiadostí o MVI. Napríklad už pod bodom 1.2 Súpis ďalších dokladov vyhotovených správcou dane v súvislosti s daňovou kontrolou zdrojov informácií využitých pri daňovej kontrole (str. 6 a 7 protokolu), sú obsiahnuté a vymenované popri iných listinách aj jednotlivé žiadosti o MVI s uvedením ich dátumov a dožiadaných členských štátov. Takisto aj na str. 17, ďalej str. 35, str. 41 a iných sa nachádzajú odôvodnenia prečo správca dane pristúpil v kontrolovanom zdaniteľnom období k zaslaní žiadosti o MVI a komu.

41. Pre kasačný súd je ďalej z relevantnej judikatúry Najvyššieho súdu (rozsudok sp.zn. 1Sžfk/69/2019 zo dňa 26. mája 2020) nepochybné, že správca dane je pri výkone daňovej kontroly viazaný najmä základnými zásadami správy daní (§ 3 Daňového poriadku, resp. § 2 pôvodného procesného predpisu), medzi ktoré patrí v súvislosti s preskúmvanou argumentáciou správneho súdu o nedostatočnom odôvodnení prerušenia daňovej kontroly najmä nižšie opísaná v § 3 ods. 2 Daňového poriadku uvedená zásada riadnej správy vecí verejných daňovým orgánom (inak úzkej súčinnosti a účinnej spolupráce).

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

42. Práve uvedená zásada riadnej správy vecí verejných od daňových orgánov vyžaduje, aby v rámci

svojich kontrolných povinností vykonali náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečili tak, že budú mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy. Táto zásada sa opiera o povinnosť náležitej starostlivosti správneho orgánu, ktorej logickým dôsledkom je právo každého, aby jeho záležitosti boli správnymi orgánmi riešené nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote.

43. Preto v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a nestranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti preskúmanej veci vrátane, a najmä tých, ktoré sa týkajú tvrdení vyjadrených zdaniteľnou osobou. Najmä v poradí druhá uvedená povinnosť je pre rozhodovanie správcu dane pre zvolenie spôsobu vykonávania dokazovania skutočností v prípade splnenia podmienok pri IC dodaní svojim dopadom významná.

44. Pod pojmom použitie najvhodnejších prostriedkov pri zisťovaní skutočností pre správny výber daní má zákonodarca na mysli všetky zákonné postupy dokazovania vrátane aj postupov MVI. Potom nielen naplánovanie a následne samotný priebeh daňovej kontroly ale aj načasovanie začatia postupov MVI je v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 44 Daňového poriadku celkom v dispozícii správcu dane a nie je limitované napríklad akoukoľvek primeranou lehotou po začatí daňovej kontroly, ale jej primeranosť musí vyplývať zo zistených pochybností, ktoré nebol schopný kontrolovaný daňový subjekt správcovi dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku objasniť zákonným postupom.

45. Na základe týchto záverov o postupoch MVI a ich minimálne prípustnom objasnení správcom dane v jednotlivých procesných dokumentoch, najmä v protokole, si kasačný súd neosvojil záver správneho súdu (už raz citované č. 43 napadnutého rozsudku), že podľa názoru správneho súdu nebolo možné posúdiť, či v preskúmanej veci boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutiami správcu dane prerušená. Takýto záver správneho súdu nemá oporu v hore citovanom ustanovení § 74 ani v procesnej pasivite žalobcu počas daňovej kontroly a nasledujúceho daňového konania.

VI.

46. Kasačný súd vzhľadom na sťažnostné body uplatnené sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo skutkového stavu zisteného správcom dane a následne právne vyhodnoteného. K tomuto správny súd dostatočne neprihliadol a svoje úvahy o podstatnom porušení ustanovení riadne neodôvodnil. Preto kasačný súd sa nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

47. Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

48. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 4Sžfk/62/2018, avšak vo svetle záverov vyslovených v neskoršom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/69/2018 zo dňa 26. mája 2020, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä

vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

49. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania by bolo potrebné.

50. V ďalšom konaní je správny súd viazaný vyššie uvedenými názormi kasačného súdu.

51. Nakoľko kasačný súd v konaní o kasačnej sťažnosti dospel k záveru o nutnosti zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie, potom nie je oprávnený v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. rozhodnúť o nároku na náhradu trov kasačného konania.

Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. platí, že ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).