

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/47/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200161
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2019200161.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Jaroslavy Fúrovej, a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: T - ZONE,s.r.o., Hlavná 675, 925 23 Jelka, IČO: 36 713 562, právne zastúpený: advokátom JUDr. Lubomírom Vánekom, so sídlom Potočná 169/85, 909 01 Skalica proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100735158/2019 zo dňa 26.03.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/88/2019-96 zo dňa 04. decembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

1. Napadnutým rozsudkom správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie daňového úradu Trnava č. 102042191/2018 zo dňa 15.10.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 78.378,04 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013, t.j. nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 bol žalobcovi znížený zo sumy 220895,81 Eur na sumu 142.517,77 Eur. Rozhodnutie žalovaného zrušil postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a g/ SSP, keď zo strany správnych orgánov došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, čoho následkom bolo vydanie nezákonného ako aj nepreskúmateľného rozhodnutia a preto došlo k vráteniu veci žalovanému na ďalšie konanie.

2. Správny súd poukázal na to, že základom žalobných námietok žalobcu bolo predovšetkým tvrdenie, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH trvala nezákonne dlho (viac ako rok), pretože zo strany správcu dane bol nesprávne stanovený dátum začiatku prerušenia daňovej kontroly. Správca dane totiž daňovú kontrolu prerušil dňom 5.2.2015, ale žiadosť o MVI bola do iného členského štátu odoslaná až 11.3.2015, t.j. po viac ako mesiaci od prerušenia daňovej kontroly, čo vyplýva z jednotlivých formulárov. V tejto súvislosti správny súd považuje za potrebné uviesť, že pri procese MVI by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. V danom prípade bola daňová kontrola prerušená od 5.2.2015 rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/271633/2015/TakT zo dňa 4.2.2015 z dôvodu podania žiadosti o MVI týkajúcej sa DPH. Oznamením zo dňa 8.2.2016 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu č. 104456231/2016 zo dňa 12.12.2016. Znamená to, že daňová kontrola bola v prípade žalobcu prerušená od 5.2.2015 až do 1.12.2016, t.j. takmer 22 mesiacov. V predmetnej veci mal krajský súd z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 dňa 14.03.2014 a ukončil ju dňa 04.01.2017, kedy žalobca postupom podľa § 31 ods. 2 daňového poriadku prevzal protokol, nakoľko k reálnemu doručeniu protokolu žalobcovi do vlastných rúk nedošlo a zásielka bola uložená na pošte dňom 20.12.2016 ako nedoručená.

3. Uvedol, že daňový poriadok umožňuje daňovú kontrolu prerušiť, pričom rozlišuje obligatorne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, musí súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) prerušenia.

4. Mal za to, že z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že správca dane v predmetnej veci porušil ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku, nakoľko daňová kontrola trvala viac ako jeden rok, keď zo strany správcu dane došlo k nesprávnemu určeniu dátumu prerušenia daňovej kontroly (5.2.2015), nakoľko pri procese MVI by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu. Ak správca dane nerespektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe dane a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Súd taktiež posudzoval aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keď v prípade dvoch žiadostí o zaslanie MVI č. 9211401/5/243314/2015/TakT a č. 9211401/5/243022/2015/TakT tento proces trval vyše 16 mesiacov, pričom prvá urgencia bola zrealizovaná dňom 23.10.2015, t.j. po vyše 7 mesiacoch od zaslania žiadosti o MVI (11.3.2015). Ďalšie 4 nasledujúce urgency ohľadne týchto dvoch žiadostí o MVI boli postupne zrealizované v dňoch 25.1.2016, 14.4.2016, 21.6.2016 a 23.8.2016, čo je v rozpore so zákonom č. 442/2012 Z.z. o MVI pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16/EÚ z 15.2.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktoré boli prijaté s cieľom zefektívnenia a zrýchlenia spolupráce pri výmene informácií medzi členskými štátmi EÚ v daňových veciach. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že z rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov v danom prípade vyplýva, že v nich absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly. Stručné konštatovanie žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že „aj z odpovedí na žiadosti MVI vyplýva, že tvrdenia daňového subjektu sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom veci a konštatovanie, že daňový subjekt so zahraničnými spoločnosťami obchoduje niekoľko rokov, súd považoval za nedostačujúce. Inými slovami, výsledky takéhoto preverenia neboli v dostatočnej miere premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového rozhodnutia ani napadnutého rozhodnutia žalovaného. Absentujú v nich zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly. Správny súd v tejto súvislosti pripomína, že z ustálenej judikatúry vyplýva povinnosť správneho orgánu v odôvodnení uviesť dôkazy, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, prípadne s námietkami k vykonaným dôkazom. Znamená to, že v danom prípade zo strany správnych orgánov nedošlo k objasneniu toho, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záveru správcu dane a žalovaného premietnutého do napadnutých rozhodnutí. V napadnutom rozhodnutí žalovaného absentuje rozsiahla medzinárodná výmena informácií a z nej vyplývajúca úvaha žalovaného pri jej vyhodnocovaní. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takýto nedostatok je možné považovať prípad, keď nie je zrejmé, z akých dôkazov žalovaný v konaní vychádzal. Napadnuté rozhodnutia tieto požiadavky nespĺňajú, nakoľko z nich nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa správca dane a žalovaný vysporiadali so

zisteniami vyplývajúcimi z rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií. Napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je výsledkom postupu podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, keďže žalovaný nebral ohľad na skutočnosti (výsledky rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií), ktoré mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a na ktoré mal prihliadať. Je nepochybné, že správca dane pre vyvodenie záveru premietnutého do prvostupňového rozhodnutia použil predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Preto bolo povinnosťou žalovaného dôsledne odovodiť správnosť postupu správcu dane pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom dlhého prerušenia daňovej kontroly. Čo sa týka dĺžky daňovej kontroly, správny súd si je vedomý toho, že napriek stanovenému termínu na vybavenie medzinárodných dožiadaní nie je vždy možné ich v tomto termíne vybaviť, avšak je potrebné, aby správca dane urgoval ich vybavenie efektívne a včas, čo správca dane v predmetnej veci neurobil. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, účelné a nevyhnutné na preukázanie skutočností, ktoré nie sú správcovi dane známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Z napadnutých rozhodnutí nemožno zistiť, na základe akých skutočností mal žalovaný či správca dane za preukázané, že bolo nevyhnutné uskutočniť medzinárodnú výmenu informácií. Ak daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, je potrebné skúmať dôvodnosť prerušenia. Rozsah a spôsob daňovej kontroly zvolený správcom dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Správca dane je povinný v zmysle § 3 ods. 2 veta druhá daňového poriadku povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a vedú k správnejmu určeniu a vyrubeniu dane. Správny súd v predmetnom kontexte zároveň dodal, 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 správca 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. Znamená to, že 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. Na druhej strane je potrebné tiež zdôrazniť, že výkon daňovej kontroly ako jeden z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybné 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 ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietáhov a tak, aby nikomu nevznikli zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, 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 jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam, a preto aj v danom prípade mohol upustiť už skôr od získania požadovaných informácií týkajúcich sa žiadostí, ktoré neboli vybavené. 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 (rozhodnutie NSS ČR vo veci sp. zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

5. Správny súd zdôraznil, že 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), nálezitým spôsobom musia zdôvodniť, aké zistenia vyplývajú z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné nálezitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Správny súd v tejto súvislosti konštatoval, že v danom prípade z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní skoro dvoch rokov, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvostupňové, ako ani druhostupňové 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. Úvedol, že zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonávaných. Vzhľadom k tomu, že v našom práve sa uplatňuje zásada „Ius ex iniuria non oritur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže preto dôjsť ku konvalidácii nedostatku, spočívajúceho v nezákonnosti daňovej kontroly, z dôvodu nedodržania zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie, keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly, ktorá tomuto účelu slúži (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Za stavu keď správca dane napriek prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, dopustil sa závažného procesného pochybenia, majúceho za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

6. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť. Žalovaný považoval rozsudok krajského súdu za nesprávny s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, že správca dane by mal prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračoval dňom doručenia odpovede na túto žiadosť. Podľa názoru žalovaného správca dane prerušil daňovú kontrolu v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. v zmysle ktorého správca dane môže daňovú kontrolu prerušiť ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Právna úprava určenia dňa prerušenia daňovej kontroly jasne definuje, že deň prerušenia uvedený v rozhodnutí nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odoslané, avšak neustanovuje, že deň prerušenia daňovej kontroly musí byť zhodný s dňom odoslania žiadosti o MVI (§ 61 ods. 3 Daňového poriadku). Ďalej uviedol, že pre podanie žiadosti o MVI resp. jej odoslania, žiadny právny predpis neustanovuje lehotu. Skutočnosť, že žiadosti - MVI vypracované a formou emailu zaslané správcom dane dňa 03.02.2015, boli fakticky odoslané oddelením CLO s určitým časovým odstupom 13.03.2015 nezakladá dôvod pre vyslovenie záveru o nesprávne stanovenom dátume začiatku prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí.

7. V súvislosti s otázkou prerušenia daňovej kontroly medzinárodnej výmeny informácií poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR č.sp. zn. 3Sžf/45/2015 zo dňa 27. júla 2016, ktorý mal povahu rozhodnutia zásadného právneho významu. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/24/2012, 2 Sžf/18/2014. Poukázal na to, že predmetná daňová kontrola bola prerušená podľa právnych predpisov a nariadení pre medzinárodnú spoluprácu v oblasti výmeny informácií. Správca dane postupoval v súlade s článkami nariadeniami Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, pretože bez požadovaných informácií nemohol v daňovej kontrole pokračovať z hľadiska dôvodu prerušenia uvedeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly ako aj z hľadiska čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu veci v snahe právneho určenia dane a naplnenia základnej podstaty daňovej kontroly uvedenej v § 44 ods. 1 Daňového poriadku. Krajský súd tiež nesprávne poukázal na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 EÚ zo dňa 15.02.2011, ktorá sa však pre daň z pridanej hodnoty nevzťahuje, čo je výslovne uvedené v článku 2, v bode 2 tejto Smernice. Administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje nariadenie Rady Európskych spoločenstiev o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Správcom dane bolo zaslaných celkom 6 žiadostí o MVI, ktoré boli dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, nielen tie, na základe ktorých správny súd posudzoval primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na zaslanie prvej urgencie po vyše 7 mesiacoch. Podľa názoru žalovaného správca dane nepostupoval neprimerane, keď zaslal prvé urgencie dňa 23.10.2015. Nesúhlasil s tvrdením súdu, že prvostupňové ani druhostupňové rozhodnutie žalovaného neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly. Podľa názoru žalovaného závery vyplývajú z riadne vykonaného dokazovania a vyhodnotenia získaných dôkazov, rozhodnutia v dostatočnej miere uvádzajú dôvody na ktorých sa výrok rozhodnutia zakladá. Správca dane v súlade s príslušnými hmotno právnymi a procesno právnymi predpismi jasne zistil skutkový stav potrebný pre rozhodnutie v danej veci. Vzhľadom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil a vrátil na ďalšie konanie.

8. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti písomne vyjadril. Napadnuté rozhodnutie správneho súdu považoval za správne, zákonné a riadne zdôvodnené. Žalobca zotrval v celom rozsahu na svojich predchádzajúcich vyjadreniach v konaní pred správnym súdom.

III. Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 8.12.2020 bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

10. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP 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.

11. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

12. 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, vybaví ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určaniu a vyrubeniu dane.

13. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

14. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje na

- skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

15. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

16. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

17. 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 mesiacov.

18. Podľa § 61 ods. 1 až 6 daňového poriadku správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

(3) 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.

(4) 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 správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

(5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

(6) Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvod kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, čo sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu.

20. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2013 a to na základe faktúry vystavenej dodávateľom - subjektom AALogistic, s.r.o. Blumentálska 2735/20 Bratislava. Išlo o faktúru č. 130844 s dátumom 31.12.2013, ktorej predmetom bolo dodanie služby - sprostredkovanie na základe zmluvy o sprostredkovaní uzavretej v zmysle § 642 a nasl. obchodného zákonníka zo dňa 20.12.2012 za II. polrok 2013. Predmetom fakturácie malo byť sprostredkovanie, ktoré spočívalo v tom, že spoločnosť AALogistic, s.r.o. Bratislava cez ďalšiu spoločnosť FACIES, s.r.o., Pezínok sprostredkovala dodávateľov - farmy s predajom mlieka, masla a iných mliečnych výrobkov pre daňový subjekt.

21. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu o zistení oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2013 dňa 14.03.2014 a ukončil 04.01.2017. Ďalej mal z obsahu administratívneho spisu preukázané, že rozhodnutím pod č. 9211401/5/271633/205/TakT zo dňa 4.2.2015 správca dane podľa § 61 ods. 1 Zákona č. 563/2009 prerušil daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Daňový úrad Trnava žiadosťami o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 9211401/5/243022/2015/TakT, č. 9211401/5/2433730/2015/TakT, č. 9211401/5/243314/2015/TakT, č. 9211401/5/243840/2015/TakT, č. 9211401/5/243967/2015/TakT, č. 9211401/5243450/2015/TakT, požiadal o preverenie intrakomunitárnych dodávok pre daňový subjekt z iného členského štátu. Kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo jeho časti sa prerušuje odo dňa 05.02.2015 do obdržania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. Správca dane bude v kontrole pokračovať len čo pominú dôvody pre ktoré sa kontrola prerušila. Na predmetom rozhodnutí o prerušení konania bolo vyznačené - expedované dňa 04.02.2015. Žalobcovi bolo toto rozhodnutie doručené prostredníctvom pošty fyzicky dňa 9.2.2015.

22. Vo všeobecnosti je možné konštatovať, že v rámci jednotlivých etáp daňového konania sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať. Podľa povahy týchto okolností môže ísť o dočasnú nemožnosť alebo trvalú nemožnosť pokračovať v daňovom konaní. V tejto súvislosti dáva daňový poriadok správcovi dane okrem možností respektíve povinností zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

23. Daňový poriadok rozlišuje obligatorne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia.

24. Zákon správcovi dane ukladá povinnosť prerušiť daňové konanie v prípade, ak má vedomosť, že začalo konanie o predbežnej otázke, naproti tomu fakultatívnym oprávnením prerušiť konanie správca dane disponuje v prípadoch, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, alebo ak je potrebné získať informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010. Posledným prípadom, kedy môže správca dane vykonanie prerušiť je situácia, keď na strane účastníkov konania sa vyskytnú dôležité dôvody a prerušenie konania účastníci zhodne navrhnu. V tomto prípade tak správca dane môže urobiť najviac na dobu 30 dní.

25. Ako možno vidieť, Daňový poriadok okrem prípadu fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly z iniciatívy účastníkov konania v zmysle § 61 ods. 2 predmetného zákona, neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy,

ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Prícom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, 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.

27. Z obsahu súdneho spisu a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd SR preukázať, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 dňa 14.03.2014. Daňová kontrola bola následne prerušená rozhodnutím zo dňa 04.02.2015 a to odo dňa 5.02.2015 v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia a to z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcej sa DPH. Oznámením zo dňa 18.12.2016 pod č. 1044343707/2016 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním Protokolu zo dňa 12.12.2016 pod č. 104456231/2016, doručeným žalobcovi postupom podľa § 31 ods. 2 Daňového poriadku dňa 04.01.2017 (uvedený deň možno v zmysle § 46 ods. 9 Daňového poriadku považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia trvala celkovo 1036 dní, pričom samotná daňová kontrola trvala 243 dní, t.j. menej ako rok.

28. Kasačný súd považoval za dôvodnú námietku žalovaného, ktorý nesúhlasil s tvrdením, správneho súdu, že správca dane mal daňovú kontrolu prerušiť dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu. Kasačný súd poukazuje na to, že z § 61 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že deň prerušenia v rozhodnutí 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. V tomto smere záver správneho súdu nie je správny. Je zrejme, že deň prerušenia daňovej kontroly - od 5.2.2015 nie je skorším dňom, ako dátum - 4.2.2015, kedy bolo rozhodnutie o prerušení odovzdané (expedované) na poštovú prepravu.

29. Kasačný súd mal však za to, že rozhodnutie správneho súdu, ktorý zrušil rozhodnutie žalovaného z dôvodu riadneho neodôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, najmä teda z dôvodu toho, že v rozhodnutí nebolo uvedené aký význam malo prerušenie daňovej kontroly na dobu v trvaní skoro 2 rokov, tento záver správneho súdu považoval kasačný súd za správny.

30. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly, preto lehota na jej vykonanie neplynie a plynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom, správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly.

31. Najvyšší súd SR v predmetnom kontexte dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou a 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.

32. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd SR konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takej skutočnosti, 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.

33. 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 spravídla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prieťahov 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 jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívnym 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 (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp. zn. 7AfS 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

34. V kontexte vyššie uvedeného sa Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorých 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 konaní (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom zdôvodnili, aké zistenia vyplývajú 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 v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

35. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že z obsahu rozhodnutí daňových orgánov jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní skoro dvoch rokov, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvostupňové, ako ani druhostupňové 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.

36. Je potrebné poukázať na Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, na základe ktorého nariadenia boli v predmetnej veci žiadané medzinárodnej výmeny informácií, stanovujúce žiadateľmu orgánu povinnosť poskytnúť požadované informácie tak rýchlo, ako je to možné, najneskôr však v lehote 3 mesiacov od prijatia žiadosti. V kontexte vyššie uvedeného Najvyšší súd SR konštatoval, že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti na medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly malo veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predžovania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromno právnej 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 predžovaniu daňovej kontroly. Vzhľadom na uvedené je potom potrebné poukázať aj na to, že bude potrebné sa vysporiadať aj s tým, že z akého dôvodu správca dane upustil od žiadosti o MVI (oznámenie z 02.12.2012, že ohľadom žiadosti o MVI č. 9211401/5/243314/2015/TakTa už ďalej netrvajú ma odpovedi) a pokračoval v daňovej kontrole, čo vyplýva z oznámenia správcu dane o tom, že pominuli dôvody prerušenia zo dňa 8.12.2016. Nezostáva bez povšimnutia zo strany Najvyššieho súdu, že daňová kontrola začala od 14.03.2014, pričom jednotlivé žiadosti o MVI boli zo dňa 03. februára 2015, resp. realizované až 11.03.2015, teda až po 11 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa dozvedel o obchodoch žalobcu, ktoré neskôr v procese medzinárodnej výmeny informácií preveroval, t.j. až v čase bližšieho sa uplynutia jednoročnej lehoty stanovenej na realizáciu daňovej kontroly. Uvedená skutočnosť podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predstavuje nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu ešte viac zintenzívňuje. Uvedené názory podporuje obdobne aj rozhodnutie NS SR sp. zn. 4Sžfk/62/2018.

37. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného v napadnutom rozsudku Krajského súdu Trnava a vo vzťahu k obsahu súdneho a administratívneho

spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného. Krajský súd v Trnave postupoval vecne správne keď rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu.

38. Vychádzajúc z uvedeného s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trnave, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle § 461 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd SR rozhodol pri aplikácii § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP spolu s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto nemal právo na náhradu trov kasačného konania nepriznať. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

40. Toto rozhodnutie prijal senát pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný žiadny opravný prostriedok.