

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/18/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200269
Dátum vydania rozhodnutia: 12.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200269.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): UNEX Prakovce, a.s., so sídlom Záhradnícka 70, Bratislava, IČO: 44 187 424, zastúpeného Weis & Partners s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 30/B, Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100005840/2016 zo 4. januára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/34/2016-43 z 19. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/34/2016-43 z 19. októbra 2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 23S/34/2016-43 z 19.10.2016 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100005840/2016 zo 04.01.2016. Žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, krajský súd náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 20312053/2015 z 02.06.2015 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane 4 920 505,73 € a nepriznal nadmerný odpočet 4 920 505,73 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013.

3. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100005840/2016 zo 04.01.2016 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20312053/2015 z 02.06.2015 potvrdil. Rozhodnutie žalovaného bolo odôvodnené tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom a odvolacom konaní neodstránil pochybnosti o reálnom uskutočnení preverovaného zdaniteľného obchodu, čím neuniesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní

spočívalo na ňom.

4. K dĺžke trvania daňovej kontroly krajský súd uviedol, že v danom prípade daňová kontrola začala dňa 18.12.2013. Správca dane rozhodnutím č. 9601401/5/4058672/2014/Mak z 03.09.2014 prerušil daňovú kontrolu od 09.09.2014 do prijatia podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. Dňa 15.01.2015 dostal správca dane poslednú informáciu potrebnú pre určenie daňovej povinnosti. Žalobcovi zaslal správca dane oznámenie č. 9601401/5/103185/2015/Mak z 15.01.2015 o ukončení prerušenia daňovej kontroly s tým, že vo výkone daňovej kontroly bude ďalej pokračovať. Daňová kontrola bola teda prerušená od 09.09.2014 do 15.01.2015. Protokol o daňovej kontrole s výzvou na vyjadrenie k zisteným skutočnostiam bol doručený žalobcovi 30.03.2015. Týmto dňom bola aj ukončená daňová kontrola. Daňová kontrola teda začala dňa 18.12.2013, od 09.09.2014 do 15.01.2015 bola prerušená (v tomto období neplynuli lehoty) a ukončená bola dňa 30.03.2015. Na základe uvedeného dospel krajský súd k záveru, že daňová kontrola bola ukončená v jednoročnej lehote v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

5. Pokiaľ žalobca poukazoval na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty a Smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, v ktorej je určená maximálna lehota na poskytnutie požadovaných informácií 6 mesiacov, k tomu krajský súd uviedol, že tieto právne akty sledujú urýchlenie vybavovaní dožiadaní u zahraničných daňových orgánov a prekročenie uvedenej lehoty nemôže byť dôvodom na nelegálnosť použitia dôkazov, ktorých vybavenie nemôže tuzemský daňový orgán ovplyvniť, pričom za účelom dodržania jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly konanie prerušil. Pokiaľ žalobca poukazoval na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010, tento je podľa krajského súdu pre daný prípad nepoužiteľný.

6. Krajský súd, odvolávajúc sa na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, dospel k záveru, že pravdivosť obchodných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou FROLIX SK, s.r.o. nebola preukázaná reálnym dodaním tovaru osobou uvedenou na faktúre. Dôkazné bremeno na preukázanie reálneho nákupu a predaja tovaru bolo na žalobcovi, ktorého povinnosťou bolo preukázať, že tovar nakúpil a následne tovar aj predal. Dokazovaním nebolo preukázané dodanie, uskladnenie, preprava ani platba za fakturovaný tovar. Bolo povinnosťou žalobcu, aby identifikoval osoby, ktoré by potvrdili nadobudnutie tovaru od spoločnosti FROLIX SK, s.r.o.

7. S poukazom na § 135 SSP krajský súd uviedol, že nemohol prihliadať na vyhlásenia V. B., X. M. a W. W., ktoré žalobca pripojil k podanej žalobe. Ak žalobca vedel zabezpečiť vyjadrenia týchto osôb k uskladneniu tovaru v čase podania žaloby, mal možnosť zabezpečiť ich výsluch aj v čase rozhodovania pred prvostupňovým, resp. pred druhostupňovým správny orgánom.

8. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, tento nie je podľa názoru krajského súdu použiteľný na daný prípad, pretože rieši dôkazné bremeno v súvislosti s daňovým subjektom, ktorý sa mal dopustiť podvodného konania.

9. Žalobca v žalobe tvrdil, že uskutočnil všetky spravodlivo vyžadované úkony smerujúce k tomu, aby bola existencia materiálneho plnenia preukázaná, poukazoval na osoby, ktoré s tovarom manipulovali - R. M., druhý R. (priezvisko neznáme), V. K., R. M., označil odberateľa solárnych panelov poľskú spoločnosť BARGENA Sp. z o. o. Tvrdil, že solárne panely boli použité na výstavbu solárnej elektrárne v rumunskom meste Sfântu Gheorghe, a že správca dane sa mal dopytovať priamo spoločnosti BEZTCENA.SK, LLC., a nie pána M. V. K tomu krajský súd uviedol, že podľa § 24 ods. 1 písm. a/, b/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcem dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania. Správny orgán nie je povinný vyhľadávať za daňový subjekt dôkazy, ktoré by potvrdzovali reálnosť dodania tovaru. Z uvedených ustanovení vyplýva záver, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej,

ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. V súvislosti s uvedeným poukázal krajský súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4SŽ/136/1999 z 30.05.2000.

10. V závere krajský súd skonštatoval, že v priebehu daňovej kontroly správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil vierohodnosť a pravdivosť účtovných dokladov vedených žalobcom, preto dôkazné bremeno prešlo na samotného žalobcu, avšak tento svoje dôkazné bremeno neuniesol.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať mu nárok na náhradu trov konania.

12. V dôvodoch uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období september 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. FD1300046 s dátumom dodania 29.09.2013, ktorou spoločnosť FROLIX SK, s.r.o. ako dodávateľ fakturovala tovar - solárne panely typ RISEN ENERGY SYP 245S v počte kusov 13809 pre žalobcu ako odberateľa, a to v celkovej sume 24 602 528,67 € plus 20% DPH v sume 4 920 505,73 €.

13. Poukázal na to, že daňová kontrola začala dňa 18.12.2013 v zmysle oznámenia č. 9601401/5/546959/2013/Mak z 09.12.2013, prerušená bola od 09.09.2014 rozhodnutím č. 9601401/5/4058672/2014/Mak z 03.09.2014. Vo výkone daňovej kontroly žalovaný pokračoval od 16.01.2015, nakoľko dňa 15.01.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Uvedené oznámil žalovaný žalobcovi oznámením č. 9601401/5/103185/2015/Mak z 15.01.2015. Žalovaný vyhotovil z daňovej kontroly protokol č. 129658/2015 z 25.03.2015, ktorý si žalobca spolu s výzvou prevzal dňa 30.03.2015, ktorým dňom sa daňová kontrola skončila.

14. Žalobca nesúhlasil so záverom krajského súdu, že tuzemský daňový orgán nemôže vybavovanie dožiadaní ovplyvniť. Ak orgán nedostane odpoveď v priebehu napr. jedného mesiaca, môže vybavenie dožiadania urgovať, a tak zabezpečiť dodržanie lehoty. V tejto súvislosti žalobca poukázal, že nariadenia Európskej únie sú všeobecne záväzné (pre členské štáty aj ich občanov) a sú priamo aplikovateľné. Žalobca mal za to, že nedodržanie lehôt ustanovených nariadením (trojmesačná lehota na poskytnutie požadovaných informácií v zmysle čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010), ktoré sa následne prenesú do vnútroštátneho konania môžu spôsobiť nelegálnosť použitia dôkazov obdobne ako to konštatoval Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp.zn. III. ÚS 24/2010, na ktorý žalobca poukazoval už v podanej žalobe. Rovnako žalobca poukazoval na rozsudky Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/34/2014, 14S/32/2014, 14S/38/2014, v ktorých súd konštatoval, že „V súvislosti so slovným spojením pominutia dôvodov, pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly treba poukázať na ust. § 61 ods. 4 daňového poriadku, ktorý je potrebný vykladať v kontexte vyššie uvedených smerníc, t.j. pominutie dôvodov pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií“.

15. Žalobca mal tiež za to, že si svoje dôkazné bremeno splnil. Dokladmi preukázal, že tovar nadobudol a následne predal. Žiadny právny predpis podľa žalobcu nevyžaduje, aby si podnikateľ zhotovoval fotodokumentáciu tovaru, s ktorým obchoduje. V súčasnosti je v medzinárodnom obchode bežné, že tovar ešte počas prepravy zmení majiteľa. Využívanie skladov sa obmedzuje za účelom maximalizovania zisku. Správca dane a ani súd neskúmali detaily platieb zmenkami, ktoré je možné použiť na úhradu záväzkov.

16. Ak u správca dane vznikli pochybnosti o reálnosti obchodu a žalobca poskytol informácie o tom, kde boli panely inštalované, správca dane mohol využiť inštitút medzinárodnej výmeny informácií a preveriť solárnu elektrárňu v Rumunsku. Žalobca predal panely do Poľska spoločnosti BARGENA, Sp. z o.o. Má vedomosť, že panely boli následne prevezené do Rumunska a inštalované v solárnej elektrárni

pri rumunskom meste Sfantu Gheorge. Žalobca, ktorý nemá väzby s konečným odberateľom panelov, nemal možnosť predložiť správcovi dane dôkazy, ako bolo s panelmi naložené. Takéto informácie ale môžu získať práve daňové orgány s využitím medzinárodnej výmeny informácií, keďže Rumunsko je tiež členským štátom Európskej únie. Bolo práve na správcovi dane, aby tieto tvrdenia žalobcu, prostredníctvom možnosti, ktoré má, preveril.

17. Žalobca tiež namietal, že v rozsudku krajského súdu absentuje posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov. Poukázal na to, že krajský súd sa v rozsudku nezaoberal námietkou týkajúcou sa vytáženia osoby menom X. M.. Voči jeho výsluchu, ktorý sa uskutočnil bez upovedomenia žalobcu, žalobca namietal, že išlo o výsluch svedka v zmysle § 25 Daňového poriadku. Takto získané informácie sú podľa žalobcu nezákonné, keďže žalobca nemal možnosť klásť uvedenému svedkovi otázky.

18. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu stotožnil s právnym posúdením veci krajským súdom a zotrval na svojich doterajších stanoviskách obsiahnutých vo vyjadrení k žalobe.

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

20. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel dane 4 920 505,73 € a nepriznal nadmerný odpočet 4 920 505,73 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013. Správca dane neuznal nárok sťažovateľa na odpočítanie dane z nákupu tovaru - solárne panely od dodávateľa FROLIX SK, s.r.o.

21. V danom prípade základom žalobným ako aj kasačných námietok žalobcu bolo tvrdenie, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2013 trvala nezákonne dlho, a to aj z dôvodu jej prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií.

22. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

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

24. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

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

26. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

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

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

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

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

31. Podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

32. Podľa článku 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

33. Zákomom stanovená lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou (maximálnou) a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať so stanovenými lehotami na rozhodnutie. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov) (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010). Ústavný súd konštatoval, že z citovanej právnej vety, ako i časti citovaného nálezu je zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie, než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Výnimkou by bola skutková okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu daňovej kontroly ospravedlniť, a to ak kontrolovaný daňový subjekt odopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 25.10.2016).

34. Vo všeobecnosti možno 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 možnosti, resp. povinnosti zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

35. Daňový poriadok rozlišuje obligatórne 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 trvania daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia.

36. 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 (napr. podľa zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní alebo Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010). Posledným prípadom, kedy môže správca dane konanie prerušiť je situácia, keď sa na strane účastníkov konania vyskytnú dôležité dôvody a prerušenie konania účastníci zhodne navrhnu. V tomto prípade tak správca dane môže urobiť najviac na dobu 30 dní.

37. 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.

38. 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 § 44 ods. 1 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 Slovenskej republiky), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. 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 prietahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

39. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že v preskúmvanej veci daňová kontrola začala dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, t.j. 18.12.2013 (§ 46 ods. 1 Daňového poriadku).

40. Správca dane rozhodnutím č. 9601401/5/4058672/2014/Mak z 03.09.2014 daňovú kontrolu prerušil podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku od 09.09.2014 do prijatia všetkých podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. V odôvodnení správca dane uviedol, že z dôvodu preverovania oprávnenosti odpočítania dane z pridanej hodnoty z nákupu solárnych panelov a ich následného dodania do iného členského štátu Európskej únie na základe dokladov predložených k výkonu daňovej kontroly požiadal o

preverenie uvedených skutočností prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií č. 9600401/5/2485359/14/Mad z 04.06.2014, č. 9600401/5/3913371/2014/Mad z 19.08.2014, č. 9600401/5/3913025/2014/Mad z 19.08.2014 a č. 9600401/5/3967071/2014/Mad z 22.08.2014.

41. Oznámením č. 9601401/5/103185/2015/Mak z 15.01.2015 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 15.01.2015, kedy bola správcovi dane doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9600401/5/3913025/2014/Mad z 19.08.2014, pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Daňová kontrola tak bola prerušená od 09.09.2014 do 15.01.2015, t.j. 129 dní.

42. Daňová kontrola bola ukončená dňa 30.03.2015, kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly č. 129658/2015 z 25.03.2015 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku).

43. Daňová kontrola tak trvala od 18.12.2013 do 30.03.2015 s tým, že od 09.09.2014 do 15.01.2015 bola v zmysle § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku prerušená. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo 468 dní, pričom samotná daňová kontrola trvala 339 dní a prerušenie daňovej kontroly trvalo 129 dní.

44. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, v priebehu prerušenia daňovej kontroly realizoval správca dane žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov. Medzinárodná výmena daňových informácií bola realizovaná medzi daňovými orgánmi vybraných členských štátov Európskej únie a slovenskými daňovými orgánmi spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Nariadenie Európskej únie svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010).

45. Účelom daňového konania vo všeobecnosti je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty daňovým subjektom.

46. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona na účely výkonu daňovej kontroly. V zmysle uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 726/2016 z 25.10.2016 počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú. Naopak, v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné na správne a úplne určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie napr. o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru (pozri rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016).

47. Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnom kontexte zároveň dodáva, 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. V takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. nezisťovať totožné informácie opakovaným dožiadáním, či nežiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

48. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská kasačný súd konštatuje, 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.

49. 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 ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietáhov a tak, aby nikomu nevznikali 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. 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 Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 7Afs 22/2003 z 09.12.2004).

50. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že oporu v zákone nemá postup krajského súdu, ktorý námietky žalobcu ohľadne nedodržania maximálnej zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly odôvodnil len poukazom na skutočnosť, že počas prerušenia daňovej kontroly zákonné lehoty neplynú.

51. Ak totiž žalobca namieta dĺžku prerušenia daňovej kontroly (v tomto prípade z dôvodu prekročenia lehoty na poskytnutie informácii v zmysle článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010), ako aj nezákonnú dĺžku trvania daňovej kontroly, je úlohou správneho súdu z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v prejednávanej veci bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly a tiež posúdiť primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

52. Pokiaľ správny súd pri posúdení zákonnosti rozhodnutia daňových orgánov skúma ako jednu z podmienok aj dodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ktorá napadnutému rozhodnutiu predchádzala, potom sa nemôže vyhnúť ani posúdeniu, či správca dane prerušil daňovú kontrolu dôvodne a účelne. Kasačný súd poukazuje na to, že prerušením daňovej kontroly absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod. V prejednávanej veci to konkrétne znamená posúdenie predmetu žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly a tiež aj vo svetle informácií, s ktorými správca dane v tom čase už disponoval, aby bolo zrejmé, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom. Je pritom potrebné upriamiť pozornosť na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, za účelom ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená. Taktiež je nevyhnutné posúdiť jednotlivé kroky správcu dane počas daňovej kontroly a jej prerušenia, či úkony správcu dane po sebe systematicky nasledovali a či boli realizované v primeraných časových intervaloch, t. j. posúdiť samotný priebeh a efektívnosť daňovej kontroly. Rovnako tak je dôležité vyhodnotiť prístup kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly, t.j. jeho spoluprácu so správcom dane.

53. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny

informácií je tiež potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

54. V tomto smere žalobca v žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti poukazoval na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (konkrétne na oddiel 2, článok 10), ukládajúce žiadanému orgánu povinnosť poskytnúť požadované informácie tak rýchlo, ako je to možné, najneskôr však v lehote troch mesiacov od prijatia žiadosti. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601401/5/2485359/2014/Mad z 04.06.2014 (Rumunsko) dostal správca dane odpoveď dňa 15.10.2014, na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601401/5/3967071/2014/Mad z 22.08.2014 (Poľsko) dostal správca dane odpoveď dňa 03.10.2014, na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601401/5/3913371/2014/Mad z 19.08.2014 (Nemecko) dostal správca dane odpoveď dňa 17.12.2014 a na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601401/5/3913025/2014/Mad z 19.08.2014 (Rumunsko) dostal správca dane odpoveď až dňa 15.01.2015.

55. S vyššie uvedenými skutočnosťami (t.j. priebeh daňovej kontroly, účelnosť a odôvodnenosť prerušenia daňovej kontroly, primeranosť dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly a spolupráca daňového subjektu so správcom dane), dôležitými pre riadne posúdenie námietky žalobcu o nedodržaní maximálnej zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly, sa krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nijakým spôsobom nevysporiadal.

56. Kasačný súd k uvedenému dodáva, že skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly a primeranosti dĺžky trvania tohto prerušenia má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej jednoročnej 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.

57. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

58. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnú konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu.

59. Kasačný súd na základe uvedeného dospel k záveru, že postup krajského súdu a odôvodnenie napadnutého rozsudku v prejednávanej veci nezodpovedá zákonným požiadavkám na spravodlivý proces. Odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nemožno považovať za presvedčivé a spĺňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP. Konkrétne žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozhodnutia.

60. Kasačný súd dodáva, že primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy krajský súd. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného je preskúmavať vecnú správnosť rozhodnutia krajského súdu a nie nahrádzať prieskumnú činnosť krajského súdu.

61. Nad rámec uvedeného poukazuje kasačný súd tiež na to, že v písomnom vyhotovení rozsudku

krajského súdu (záhlavie rozsudku) absentujú mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci (§ 139 ods. 1 SSP).

62. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

63. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby, najmä, tak ako už bolo vyššie uvedené, posúdiť priebeh daňovej kontroly, preskúmať zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, čo do dôvodov, účelu a dĺžky trvania tohto prerušenia, posúdiť spoluprácu daňového subjektu s daňovými orgánmi, v kontexte s tým vyhodnotiť, či nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 malo resp. nemalo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní, následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

64. Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd je viazaný právnym názorom kasačného súdu

65. Vzhľadom na to, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

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

Poučenie:

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