

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/54/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016201432
Dátum vydania rozhodnutia: 20.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1016201432.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: SK Commercium, s.r.o., so sídlom Stará Vajnorská 8, Bratislava, IČO: 36 256 064, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103144772/2016 zo dňa 16.05.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/165/2016-70 zo dňa 30. mája 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/165/2016-70 zo dňa 30. mája 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a správneho súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej aj „správny súd“, „súd“) č.k. 6S/165/2016-70 zo dňa 30.05.2019 (ďalej aj „rozsudok správneho súdu“, „rozsudok krajského súdu“) správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103144772/2016 zo dňa 16.05.2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102384460/2016 zo dňa 18.01.2016 a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, súčasne rozhodol podľa § 167 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP o nároku na náhradu trov konania tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 103144772/2016 zo dňa 16.05.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“, „preskúmané rozhodnutie správneho orgánu“, „preskúmané rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Bratislava (ďalej len „prvostupňový správny orgán“, „daňový úrad“) č. 102384460/2016 zo dňa 18.01.2016 (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“, „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“, „rozhodnutie

správca dane“), ktorým Daňový úrad Bratislava podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov určil žalobcovi, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel v sume 43 865,90 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 34 718,24 EUR a vyrubil daň v sume 9 147,66 EUR. Správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na ust. § 46 ods. 1, 8, 9, 10, § 61 ods. 1, 3, 4, 5, 6, § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“), § 2 ods. 1, § 8 ods. 1a, § 19 ods. 1, § 43 ods. 1 a 5, § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ a § 71 ods. 1, 2, 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH ako aj § 1, § 6 ods. 2 písm. b/, § 24 ods. 3 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon č. 442/2012 Z.z.“) ako aj na čl. 1 bod 1, čl. 2 bod 1, čl. 7 bod 1, 5 smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej aj „smernica Rady č. 2011/16/EÚ“) ako aj čl. 1 bod 1, čl. 10 nariadenia Rady č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 (ďalej len „nariadenie Rady č. 904/2010“) a čl. 1, 2 ods. 2 Ústavy SR a konštatoval, že úlohou správneho súdu v prejednávanej veci bolo v medziach žalobných dôvodov preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 103144772/2016 zo dňa 16.05.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 102384460/2016 zo dňa 18.01.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 43.865,90 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012, nepriznal nadmerný odpočet v sume 34 718,24 EUR a vyrubil daň v sume 9 147,66 EUR.

3. Správny súd na tomto mieste zdôraznil význam § 3 daňového poriadku, v ktorom sú zakotvené základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nie v tom zmysle, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov je dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (hmotnoprávne aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je upravený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR.

4. Konštatoval, že v daňovom konaní sa taktiež uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom tejto zásady. Dĺžka daňovej kontroly je upravená v § 44 ods. 1 veta druhá daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu a zároveň v § 46 ods. 10 prvá veta daňového poriadku je určená lehota na vykonanie daňovej kontroly, najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

5. Primárnou námietkou žalobcu bolo, že Protokol z kontroly je nezákonne získaný dôkaz z dôvodov, že kontrola bola prerušená od 26.10.2012 a dôvody prerušenia pominuli dňa 09.12.2013, čím kontrola bola prerušená celkovo 410 dní, čo je viac ako 1 rok a 1 mesiac.

6. Vzhľadom na uvedené správny súd skúmal postup správcu dane, či zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku súd posúdil z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly pre medzinárodnú výmenu informácií, ako aj z pohľadu primeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Na posúdenie, či bola dodržaná maximálna dĺžka daňovej kontroly je potrebné vymedziť deň začatia a deň skončenia daňovej kontroly. Daňová kontrola môže byť začatá dňom určeným v oznámení správcu dane o začatí daňovej

kontroly alebo dňom spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Daňová kontrola je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly daňovému subjektu alebo dňom, kedy bolo doručené oznámenie o určení dane podľa pomôcok, prípade zánikom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

7. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že daňová kontrola začala dňa 22.05.2012 a bola prerušená dvakrát. Prvýkrát bola prerušená od 26.10.2012 do 10.12.2013 (1 rok a 45 dní) a druhýkrát od 31.10.2014 do 26.05.2015 (6 mesiacov a 26 dní), takže celkovo bola daňová kontrola prerušená jeden rok osem mesiacov a jedenásť dní. Dôvodom prerušenia konania bola okrem iného žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarska. Daňová kontrola skončila doručením Protokolu žalobcovi dňa 22.01.2014.

8. Daňový poriadok (ďalej aj „DP“) v § 46 ods. 10 určuje lehotu na vykonanie daňovej kontroly v trvaní jeden rok, ktorú môže správca dane prerušiť, pričom DP rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. O obligatórne prerušenie daňovej kontroly ide v prípade, ak správca dane má vedomosť o tom, že sa začalo konanie o predbežnej otázke. Pokiaľ sa začalo konanie o inej skutočnosti alebo, ak je potrebné získať informácie v rámci medzinárodnej výmeny informácií je na úvahe správcu dane či daňovú kontrolu preruší, t.j. ide o fakultatívne prerušenie daňovej kontroly, čo je prípad prejednávanej veci. Správca dane pokračuje v daňovej kontrole z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Ak je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Z uvedeného vyplýva, že časový interval medzi začatím daňovej kontroly a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok. Práve v tomto kontexte je potrebné skúmať, či cez inštitút prerušenia daňovej kontroly nedochádza k neúčelnému a neprimeranému prerušeniu daňovej kontroly za účelom zistenia skutočností z medzinárodnej výmeny informácií rozhodujúcich pre správne určenie dane. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií 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 tejto súvislosti, s poukazom na administratívny spis, z ktorého súd zistil, že v prípade prvého prerušenia konania, ktoré bolo prerušené od 26.10.2012 do 10.12.2013, žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane podal už dňa 05.06.2012 a urgenciu správca dane podal dňa 17.01.2013, dňa 21.08.2013 a 02.12.2013. Správca dane odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií neobdržal a vo veci vydal konečné rozhodnutie, preto za danej skutkovej situácie, podľa názoru súdu, možno mať dôvodné pochybnosti o účelnosti a dôvodnosti prerušenia konania. Inak povedané, správca dane vydal konečné rozhodnutie napriek tomu, že s odpoveďou z medzinárodnej výmeny informácií nedisponoval, hoci práve z dôvodu potreby získania týchto informácií konanie prerušil, t.j. vykonanie tohto dôkazu považoval za dôležité.

9. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií správny súd skúmal aj primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Pri predmetnom posúdení súd aplikoval zákon č.442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval smernicu Rady č.2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktoré boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi EÚ v daňových veciach. V smernici sú stanovené lehoty na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu s tým, že podľa čl. 7 smernice a § 6 ods. 5 zákona č.442/2012 Z.z., je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov. A dokonca kratšia lehota je stanovená v nariadení Rady EÚ č. 904/2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej v čl. 10 a nasl., žiadaný orgán má poskytnúť informácie tak rýchlo ako je to možné, najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti, pokiaľ žiadaný orgán vyžadovanú informáciu už má, znižuje sa táto lehota maximálne na jeden mesiac. V tejto súvislosti, s poukazom na administratívny spis, súd opäť v prípade prvého prerušenia konania, ktoré bolo prerušené od 26.10.2012 do 10.12.2013, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane podal už dňa 05.06.2012, možno mať dôvodné pochybnosti o primeranosti dĺžky prerušenia konania v trvaní 1 rok a 45 dní, keďže napriek opakovaným urgenciám (dňa 17.01.2013, dňa 21.08.2013 a 02.12.2013) správca dane odpoveď z medzinárodnej výmeny

informácií neobdržal, vo veci vydal konečné rozhodnutie, hoci maximálna lehota na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu v zmysle smernice je šesť mesiacov a v zmysle nariadenia tri mesiace.

10. I pokiaľ ide o druhé prerušenie konania, ktoré bolo prerušené od 31.10.2014 do 26.05.2015, pričom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane podal už dňa 11.08.2014, možno mať dôvodné pochybnosti o primeranosti dĺžky prerušenia konania v trvaní 6 mesiacov a 26 dní, hoci lehota na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu v zmysle smernice je šesť mesiacov a v zmysle nariadenia tri mesiace (rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžfk/62/2017 z 27.02.2019).

11. Súdu neunikla ani skutočnosť, že v prípade prvého i druhého prerušenia konania boli žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podané ešte pred prerušením konania, čo vyvoláva nevyváženosť dĺžky prerušenia konania, keď časť doby poskytnutia medzinárodnej výmeny informácií spadá do doby daňovej kontroly a časť do doby prerušenia daňovej kontroly. Pričom v procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu. Uvedený postup správcu dane v prejednávanej veci nemožno vyhodnotiť inak, ako snahu o predĺženie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Zároveň je potrebné uviesť i tú skutočnosť, že správca dane vykonával u žalobcu viacero daňových kontrol za iné zdaňovacie obdobia, pričom poznatky z týchto daňových kontrol mohol a mal využiť aj pri daňovej kontrole týkajúcej sa tejto prejednávanej veci, zvlášť, keď išlo o získanie informácií tých istých subjektov.

12. V súvislosti s obranou žalovaného, ktorý zdôraznil skutočnosť prerušenia konania do doby pominutia dôvodov pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly, správny súd vychádzal z § 61 ods. 4 DP, ktorý je potrebný vykladať v kontexte vyššie uvedenej smernice s tým, že pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehoty, stanovenej v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií na šesť mesiacov. Totiž bez aplikácie smernice by vzniknutý stav spôsoboval právnu neistotu.

13. Treba zdôrazniť, že daňová kontrola predstavuje zásah do súkromnoprávnej sféry kontrolovaného daňového subjektu, preto je dôležité, aby v jej priebehu bola dodržaná zásada proporcionality a účelnosti. Aj keď je pravda, že keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, tzn. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená, nemožno však inštitúit prerušenia konania zneužívať na predĺženie daňovej kontroly. Preto na prerušenie daňovej kontroly tak, ako súd vyhodnotil v odseku 84. a 85. tohto rozhodnutia nemožno prihliadať, t.j. nemôže spôsobiť právne účinky predpokladané zákonom, ktorým je spočívanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. V prípade prvého prerušenia daňovej kontroly tak, ako je uvedené v závere odseku 84. tohto rozhodnutia, správca dane vydal konečné rozhodnutie napriek tomu, že s odpoveďou z medzinárodnej výmeny informácií nedisponoval, hoci práve z dôvodu potreby získania týchto informácií konanie prerušil.

14. Z dikcie § 3 DP upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale súčasne sú povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Aj keď je záujem štátu významný, avšak nie na úkor nedodržania práv účastníkov daňového konania (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/3/2018 z 21.02.2019).

15. V súvislosti s ostatnými námietkami, ktoré sú predmetom žaloby, správny súd dospel k záveru, že jediným dôvodom, pre ktorý žalobe vyhovel je skutočnosť, keďže prerušenie daňovej kontroly bolo neúčelné, nedôvodné a v neprimeranej dĺžke, t.j. nebolo vykonané v súlade so zákonom, potom protokol z predmetnej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý

nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom (vyrubovacom) konaní. A keďže predmetný protokol bol v daňovom konaní použitý, je daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti.

16. S poukazom na uvedené, Krajský súd v Bratislave konštatoval, že v konaní žalovaného ako i správcu dane došlo k podstatnému porušeniu zákonných ustanovení, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, preto podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, bolo potrebné ich zrušiť a vec vrátiť prvostupňovému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Žalovaný je viazaný vysloveným právnym názorom súdu podľa § 191 ods. 6 SSP a bude povinný vo veci konať a na základe indícií súdu vo veci opätovne rozhodnúť.

II.

Kasačná sťažnosť

17. Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalovaný, podaním z 23.07.2019, v ktorej žiadal, aby kasačný súd rozhodnutie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V kasačnej sťažnosti poukázal na to, že hlavným (a jediným) predmetom rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/165/2016-70 zo dňa 30.05.2019 je prijatý záver súdu, že v predmetnom prípade nemožno prihliadať na prerušenie daňovej kontroly, t.j. prerušenie daňovej kontroly nemôže spôsobiť právne účinky predpokladané zákonom, ktorým je spočívajúce lehoty na vykonanie daňovej kontroly (bod 87 rozsudku). Podľa názoru súdu prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná.

18. Sťažovateľ zotrval na názore uvedenom už vo vyjadrení k žalobe, že prerušenie daňovej kontroly bolo v predmetnom prípade nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane neboli známe a ktoré mali vplyv na zistenie skutočností, potrebných pre správne určenie dane.

19. Súd uvádza, že daňová kontrola začala dňa 22.05.2012 a bola prerušená dvakrát. Prvýkrát bola prerušená od 26.10.2012 do 10.12.2013 (1 rok a 45 dní) a druhýkrát od 31.10.2014 do 26.05.2015 (6 mesiacov a 26 dní), takže celkovo bola daňová kontrola prerušená jeden rok osem mesiacov a jedenásť dní. Dôvodom prerušenia konania bola okrem iného žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarska. Daňová kontrola skončila dorúčením protokolu žalobcovi dňa 22.01.2014 (bod 83 rozsudku).

20. Sťažovateľ uviedol, že súd správne uviedol, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012 začala dňa 22.05.2012 a skončila dňa 22.01.2014, avšak nesprávne uvádza, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií: tvrdenie súdu je tak v rozpore s obsahom predloženého spisu.

21. Daňová kontrola za marec 2012 u žalobcu bola prerušená iba jedenkrát, z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) do Maďarska v súvislosti so spoločnosťou TAI TRANSZ KFT (deklarovaný odberateľ žalobcu), a to od 26.10.2012 do 10.12.2013. Správca dane v predmetnom prípade prerušil daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie marec 2012 rozhodnutím č. 9102403/5/2791627/2012/Zvol zo dňa 23.10.2012, ktoré bolo daňovému subjektu riadne doručené dňa 12.11.2012. Oznámenie číslo 9104403/5/5502736/2013/Zvol zo dňa 10.12.2013, adresované daňovému subjektu, že pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, sa vrátilo správcovi dane späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane neobdržal odpoveď na žiadosť o MVI za marec 2012, ale vykonával u žalobcu viacero daňových kontrol, tak použil v daňovej kontrole za marec 2012 odpoveď na MVI, týkajúcu sa spoločnosti TAI TRANSZ KFT za zdaňovacie obdobie apríl 2012. V tejto odpovedi boli uvedené informácie všeobecného charakteru o spoločnosti TAI TRANSZ KFT a jeho činnosti, ktoré sa dali vzťahovať aj na zdaňovacie obdobie marec 2012 a ktoré správca dane uviedol do svojho rozhodnutia. Správca dane tak učinil v snahe zbytočne nepredlžovať výkon daňovej kontroly. Súčasne však v odpovedi maďarskej daňovej

správy za apríl 2012 logicky absentovali skutočnosti, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia marec 2012, najmä prepravy tovaru, vykonanej v tomto období maďarskými prepravcami.

22. Správca dane zaslal žalobcovi aj druhé rozhodnutie o prerušení (číslo 9104403/5/4083321/2014 zo dňa 24.10.2014), nešlo však o prerušenie daňovej kontroly, ktorá už bola v tom čase ukončená (daňová kontrola bola ukončená dňa 22.01.2014), ale o prerušenie konania vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Rozhodnutie o prerušení daňového konania bolo žalobcovi riadne doručené dňa 03.11.2014. Oznámenie o ukončení prerušenia konania vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 č. 2141 1998/2015 zo dňa 08.12.2015 bolo žalobcovi riadne doručené dňa 31.12.2015; konanie bolo prerušené od 31.10.2014 do 26.05.2015.

23. Správca dane prerušil daňové konania vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu, uvedenom v rozhodnutí č. 1100302/1/290049/2014/857 zo dňa 24.06.2014, ktorým odvolací orgán zrušil pôvodné rozhodnutie správcu dane 9104403/5/835720/2014/Zvol zo dňa 05.03.2014 a vrátil vec na ďalšie konanie, a to o.i. aj vzhľadom na nedostatočné informácie poskytnuté správcovi dane maďarskou daňovou správou v súvislosti so spoločnosťou TAI TRANSZ KFT ohľadom vykonania prepravy poľnohospodárskych plodín maďarskými prepravcami, kedy neboli preverení všetci deklarovaní prepravcovia predmetného tovaru podľa CMR, ktorí v marci 2012 mali prepravu tovaru vykonať, pričom absentovala základná informácia, na čí účet bola celá preprava vykonaná. Správca dane v daňovej kontrole nedostatočne zistil skutkový stav, týkajúci sa prepravy tovaru do spoločnosti TAI TRANSZ KFT a maďarských prepravcov, ktorí túto prepravu mali vykonať. takže správca dane v ďalšom konaní prostredníctvom MVI predmetných prepravcov preveroval, pričom získal nové zásadné informácie o preprave deklarovaného tovaru. Nedostatočne zistený skutkový stav v daňovej kontrole (aj v dôsledku absentujúcich informácií z MVI za marec 2012) bol vo vyrubovacom konaní plne konvalidovaný a uvedené nemôže mať žiaden vplyv na zákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

24. Súd uvádza, že okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií skúmal aj primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, pričom aplikoval zákon č.442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval smernicu Rady č. 2011/16/EÚ. Súd uvádza, že možno mať dôvodné pochybnosti o primeranosti dĺžky prerušenia konania v trvaní 1 rok a 45 dní, keďže napriek opakovaným urgenciám správca dane odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií neobdržal a napriek tomu vo veci vydal konečné rozhodnutie (bod 85 rozsudku).

25. Sťažovateľ uviedol, že lehoty uvádzané v nariadení Rady a smernici Rady (tri a šesť mesiacov) sú procesné lehoty, ktoré správca dane okrem zasielaných urgencií nevie žiadnym spôsobom ovplyvniť. V zmysle nariadenia č. 1798/2003 preverovanie intrakomunitárnych obchodov v rámci medzinárodnej výmeny informácií je realizované prostredníctvom žiadosti - štandardného formulára „SCAC 2004“, ktorú kontrolór zasiela prostredníctvom kontaktných osôb na oddelenie medzinárodnej administratívnej spolupráce Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica, ktoré predmetnú žiadosť spracuje, preloží a následne zasiela do príslušného členského štátu Európskej únie, čím sa zaslaná žiadosť už nachádza mimo moci slovenskej finančnej správy a slovenský správca dane (okrem urgencií) nemá právomoc ovplyvňovať procesné postupy zahraničnej daňovej správy pri vybavovaní žiadostí o MVI.

26. Sťažovateľ uviedol, že správca dane nevydal konečné rozhodnutie bez obdržania odpovede na MVI, ako tvrdí súd, správca vydal konečné rozhodnutie vo veci až po obdržaní odpovede na MVI, týkajúcej sa spoločnosti TAI TRANSZ KFT za marec 2012, a to rozhodnutie č. 102384460/2016 zo dňa 18.01.2016. ktoré je jediným konečným rozhodnutím správcu dane v predmetnej veci. Predchádzajúce rozhodnutie správcu dane číslo 9104403/5/835720/2.014/Zvol zo dňa 05.03.2014 odvolací orgán zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie práve z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, pričom v ďalšom konaní správca dane svoje pochybenie odstránil a skutkový stav zistil úplne a dostatočne.

27. Správny súd uviedol, že v prípade prvého i druhého prerušenia konania boli žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podané ešte pred prerušením konania, čo vyvoláva nevyváženosť dĺžky prerušenia konania, keď časť doby poskytnutia medzinárodnej výmeny informácií spadá do doby daňovej kontroly a časť do doby prerušenia daňovej kontroly. Podľa súdu v procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu (bod 85 rozsudku).

28. Sťažovateľ tvrdil, že v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku platného v rozhodnom čase, 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 (napr. žiadosť o MVI). Ak je daňová kontrola prerušená, lehoty podľa ustanovenia § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynú.

29. Konanie je v zmysle § 61 ods. 3 daňového poriadku platného v rozhodnom čase prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Od 01.01.2013 (zákon č. 440/2012 Z.z., ktorým bol novelizovaný daňový poriadok) platí, že 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 (leň jeho doručenia).

30. Žalovaný poukázal, že keďže počas prerušenia správca dane voči daňovému subjektu nevykonával úkony, nie je možné najskôr prerušiť konanie a až potom zaslať žiadosť o MVI, ako uvažuje súd v súvislosti s nevyváženosťou dĺžky prerušenia konania. Deň prerušenia daňovej kontroly je stanovený zákonom (od 01.01.2013 nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie o prerušení odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami) a nie je možné ho obmedziť na deň odoslania žiadosti o MVI. Daňový poriadok nestanovuje lehotu, v ktorej musí správca dane prerušiť daňovú kontrolu, ak požiada o MVI. Vzhľadom na povinnosť správcu dane vykonávať úkony dokazovania v daňovej kontrole, ktorých vykonávanie je prerušením daňovej kontroly obmedzené, je na úvahe správcu dane, kedy daňovú kontrolu preruší.

31. Súdom uvádzané ďalšie prerušenie vyrubovacieho konania (od 31.10.2014 do 26.05.2015) nie je prerušením daňovej kontroly, nemá a nemôže mať žiaden vplyv na dĺžku vykonanej daňovej kontroly, takže je v tejto súvislosti bezpredmetné. Správca dane vo vyrubovacom konaní za marec 2012 zaslal šesť žiadostí o MVI (na spoločnosť TAI TRANSZ KFT, maďarské prepravné spoločnosti a spoločnosť MAXIMUS 007, s.r.o.), všetky získané informácie boli podstatné pre správne určenie dane a prerušenie vyrubovacieho konania od 31.10.2014 do 26.05.2015 rozhodne nebolo neprimerané.

32. K bodom 87. - 89. rozsudku sťažovateľ uviedol, že z napadnutého rozhodnutia, ako aj vyššie uvedených skutočností je zrejmé, že v prejednávacom prípade inštitút prerušenia daňovej kontroly nebol zneužitý na umelé a neúčelné predlžovanie daňovej kontroly, práve naopak, formou MVI boli zistené zásadné a rozhodujúce skutočnosti pre správne určenie dane. V prípade žalobcu SK Commercium, s.r.o. rozhodne nedošlo ani k porušeniu zásady účelnosti a primeranosti, správca dane nepožadoval taký druh informácií, ktoré by boli bezpredmetné a nesúvisiace s predmetom daňovej kontroly a ktoré by nemohli prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Bez získania informácií, poskytnutých prostredníctvom MVI o deklarovanom nadobúdateľovi tovaru spoločnosti TAI TRANSZ KFT, o ktorom sama maďarská daňová správa konštatovala, že bol použitý ako súčasť reťazového obchodu na vystavenie fiktívnych faktúr za účelom získania vratiek DPH a maďarských prepravcoch, ktorí prepravu tovaru vykonávali na účet spoločnosti MAXIMUS 007 s.r.o., by v žiadnom prípade nebolo možné určiť daň správnym spôsobom. Prerušenie daňovej kontroly bolo dôvodné, účelné a v primeranej dĺžke a bolo vykonané v súlade so zákonom. Protokol z predmetnej daňovej kontroly nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom a daňové konanie nebolo zaťažené vadou nezákonnosti.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

33. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca, ktorý žiadal kasačnú sťažnosť, ako nedôvodnú, zamietnuť a zotrvať na skutkovom a právnom posúdení veci správnym súdom.

IV.

Právna úprava a právne názory kasačného súdu

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 11 písm. g/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), boli splnené podmienky podľa § 449 SSP a kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP, po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

35. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že rozhodnutie žalovaného, v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, bolo vydané na základe Protokolu o kontrole č. 9104403/5/36777/2014/Zvol zo dňa 07.01.2014 (ďalej aj „Protokol o kontrole“), ktorá (daňová kontrola /ďalej aj „kontrola“) začala dňa 22.05.2012 a bola ukončená dňa 22.01.2014. Rozhodnutím správcu dane zo dňa 23.10.2012, č. 9102403//2791627/2012/Zvol, Daňový úrad Bratislava podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. prerušil ku dňu 26.10.2012 kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012 u žalobcu z dôvodu, že sa začalo konanie o iných skutočnostiach rozhodujúcich pre vydanie rozhodnutia, ktorým bola medzinárodná výmena informácií (ďalej aj „MVI“) vykonávaná v súlade s čl. 7 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „nariadenie Rady EÚ č. 904/2010“). V konaní bolo nesporným, že k prerušeniu daňovej kontroly, ktorá trvala od 22.05.2012 do 22.01.2014, došlo do 10.12.2013 v rozsahu 1 rok 45 dní.

36. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, ako aj dôvodov rozhodnutia žalovaného, v spojení s prvostupňovým správnym rozhodnutím, k prerušeniu kontroly došlo z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „žiadosť o MVI“) zo dňa 05.06.2012, ktorá bola urgovaná urgenciami zo dňa 17.01.2013, 21.08.2013 a 02.12.2013 a ktorej obsahom bolo zistenie skutočností týkajúcich sa prepravy tovaru deklarovaného v posudzovaných faktúrach, u spoločnosti TAI TRANSZ KFT, so sídlom v Maďarsku (ďalej aj „TAI TRANSZ KFT“).

37. Počas výkonu daňovej kontroly od 22.05.2012 do 22.01.2014, došlo k prerušeniu daňovej kontroly iba rozhodnutím správcu dane zo dňa 23.10.2012, a to na dobu od 26.10.2012 do 10.12.2013. K prerušeniu daňovej kontroly nemohlo dôjsť od 31.10.2014 do 26.05.2015 (6 mesiacov a 26 dní) z dôvodu, že daňová kontrola bola ukončená dňom 22.01.2014.

38. Po skončení daňovej kontroly následne správca dane vydal vo veci správne rozhodnutie, ktoré predchádzalo vydaniu preskúmaného rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, a to rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.03.2014 pod č. 9104403/5/835720/2014/Zvol, ktoré následne bolo rozhodnutím žalovaného (skoršie rozhodnutie žalovaného vo veci) pod č. 1100302/1/290049/2014/857 zo dňa 24.06.2014 zrušené a vec vrátená správcovi dane na nové konanie, z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu veci potrebného pre vydanie správneho rozhodnutia.

39. Po ukončení daňovej kontroly, správny orgán, pred vydaním rozhodnutia žalovaného, v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, preveroval v súlade s vysloveným skorším názorom žalovaného, skutkové okolnosti prepravy tovaru do zahraničia - Maďarska, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia marec 2012 a posudzovaných faktúr žiadosťou o MVI zaslanej dňa 11.08.2014, odpoveď zahraničného správcu dane zo dňa 26.05.2015, ďalej žiadosťou z 11.08.2014, odpoveď zo 12.11.2014, odpovede preposlané správcovi dane 15.01.2015, žiadosťami MVI zo dňa 04.08.2014, odpoveď preposlaná 15.01.2015, žiadosťami MVI z 05.08.2014, odpovede z 26.05.2015 a žiadosť z 05.08.2014, odpoveď preposlaná 15.01.2015, zisťoval prvostupňový správny orgán skutkové okolnosti týkajúce sa vykonania prepravy tovaru, aj prostredníctvom iných subjektov než TAI TRANSZ KFT, a to prepravcami GASZTRANSZ KFT, SIMA KONT KFT, MORVAI-SPEED Kft, opätovne tiež u spoločnosti TAI TRANSZ KFT a aj tieto zistenia v MVI boli jedným z podkladov pre vydanie prvostupňového správneho rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného.

40. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola je konaním, ktorým správca dane zisťuje a preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, počas bez rozhodovania o právach a povinnostiach daňového subjektu. Vyrubovacie konanie je daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o právach a aj povinnostiach daňového subjektu. Dokazovanie zistených skutočností prebieha počas výkonu daňovej kontroly, jeho výsledkom sú zistenia uvedené v protokole. V priebehu daňovej kontroly má daňový subjekt právo, ale aj povinnosť predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenie, vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam ako aj k spôsobu ich zistenia. Avšak aj počas vyrubovacieho konania je uplatňovaný postup, ktorý zahŕňa dokazovanie alebo miestne zisťovanie pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom na základe výzvy, ktorú doručil daňovému subjektu správca dane spolu s protokolom o daňovej kontrole.

41. Kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/71/2012 zo dňa 28.05.2013, ktorý konštatuje, že „ak je výsledkom odvolacieho daňového konania zrušenie prvostupňového správneho rozhodnutia dodatočne určujúceho na základe výsledkov daň. kontroly daň. povinnosť daňovníka - daňového subjektu a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie, predmetná vec sa vracia do štádia vyrubovacieho konania vedeného príslušným správcom dane, tzn. že správca dane síce viazaný právnym názorom odvolacieho daňového orgánu, má odstrániť v ďalšom konaní chyby predchádzajúceho revidovaného daňového konania, príp. doplniť dokazovanie za účelom dostatočného zistenia skutočností potrebných na správne určenie predmetnej daň. povinnosti daňovníka. Od vytýkaných chýb a okolností prípadu závisí, aké procesné prostriedky, upravené pre tieto účely správou daní zákonom o správe daní, správca dane príp. odvolací orgán, napr. aj formou podnetu, na výkon opakovanej daň. kontroly zvolí. Je nepochybné, že daňová kontrola je procesným nástrojom správcu dane, prostredníctvom ktorého preveruje alebo zisťuje základ dane alebo daňovú povinnosť daňového subjektu a finálnym výstupom v podobe protokolu o výsledku daň. kontroly je podklad pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní...“.

42. Kasačný súd duplicitne konštatuje, že daňová kontrola, ktorá začala dňa 22.05.2012 skončila dňa 22.01.2014 a z tohto dôvodu mohla byť prerušená výlučne len rozhodnutím správcu dane dňa 23.10.2012 na obdobie od 26.10.2012 do 10.12.2013, na dobu 1 roka a 45 dní. V tomto smere nie je možné akceptovať názor správneho súdu, že došlo k prerušeniu daňovej kontroly aj druhýkrát, v období od 31.10.2014 do 26.05.2015 na dobu 6 mesiacov a 26 dní, keď prerušiť daňovú kontrolu je možné iba počas jej trvania.

43. V konaní bolo potrebné vyhodnotiť prerušenie daňovej kontroly z hľadiska naplnenia atribútov zákonnosti daňovej kontroly len vo vzťahu k prerušeniu za obdobie od 26.10.2012 do 10.12.2013. Daňová kontrola začala 22.05.2012 a trvala do 22.01.2014, bola prerušená na 1 rok a 45 dní, dôvodom prerušenia bola žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa prepravy tovaru do zahraničia - Maďarska. Žiadosť o MVI bola zaslaná dňa 06.06.2012 (žiadosť zo dňa 05.06.2012) a týkala sa preverenia skutkových okolností prepravy tovaru deklarovaného posudzovanými faktúrami. Žiadosť o MVI správny orgán urgoval 3x, dňa 17.01.2013, 21.08.2013 a 02.12.2013 odpoveď prišla zo strany medzinárodnej inštitúcie podaním zo dňa 06.12.2013, následne správne orgány rozhodli a skoršie

rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, bolo skorším rozhodnutím žalovaného zrušené, z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu veci.

44. Pokiaľ správny súd založil rozhodnutie vo veci na nezákonnej daňovej kontrole, ktorá trvala (podľa správneho súdu), neprimeraný čas, s týmito závermi správneho súdu sa nemôže kasačný súd stotožniť, ani s právnym posúdením veci, ktorý konštatoval, že došlo k prerušeniu daňovej kontroly aj druhýkrát od 31.10.2014 do 26.05.2015 - 6 mesiacov a 26 dní (bod 83 rozsudku a bod 84 rozsudku).

45. Správny súd nesprávne právne vec posúdil, keď dospel k záveru, že na dĺžku daňovej kontroly a posudzovanie jej zákonnosti, má vplyv jej prerušenie od 31.10.2014 do 26.05.2015 (ďalej aj „druhé prerušenie“).

46. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom, že dĺžku vybavenia MVI v zahraničí nemôže správny orgán ovplyvniť a pokiaľ zahraničný orgán „mešká“ so zaslaním žiadaných skutočností (v lehotách podľa čl. 10, 11 „nariadenie č. 904/2010“) účinným prostriedkom vybavenia MVI v primeranej dobe, vo vzťahu k zahraničnému orgánu, je urgencia vybavenia a zaslania žiadaných informácií, čo aj v prejednávanej veci správne orgány dostatočne, podľa názoru kasačného súdu, realizovali.

47. Pre posúdenie veci nie je relevantné či informácie, ktoré získal správny orgán pred vydaním skoršieho prvostupňového rozhodnutia, boli a sú dostatočnou premisou pre rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, keď charakter zistení zahraničných štátnych orgánov vo veciach daní a poplatkov, neovplyvňuje a nemôže svojou činnosťou správca dane. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktoré bolo vydané na základe podkladov zistených nielen medzinárodnou výmenou informácií, na základe žiadostí správneho orgánu zo dňa 05.06.2012, odoslaného 06.06.2012, ale na základe medzinárodnej výmeny informácií, ktorú vykonal správny orgán po ukončení kontroly, vo vyrubovacom konaní, v štádiu pred vydaním prvostupňového správneho rozhodnutia, o ktorom rozhodoval žalovaný v preskúvanom rozhodnutí. Informácie z MVI, tak ako vyplývajú z obsahu administratívneho spisu, boli len jedným zo získaných podkladov pre vydanie rozhodnutia žalovaného.

48. Správny súd k prieskumu rozhodnutia žalovaného, v súlade s ostatnými žalobnými bodmi, nepristúpil a tieto skutočnosti nevyhodnocoval, keď svoje rozhodnutie odôvodnil právnym názorom nezákonnosti daňovej kontroly, ktorá predchádzala vydaniu rozhodnutia správcu dane a preskúvaného rozhodnutia žalovaného.

49. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe nesprávne právne posúdenie ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, nesprávny výber ustanovenia a nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo, ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo, ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

50. Kasačný súd je názoru, že prerušenie daňovej kontroly, ktorá bola ukončená 22.01.2014, z dôvodu MVI datovanej 05.06.2012, bolo dôvodné. Správny orgán dodatočne urgoval vybavenie MVI a poskytnutie informácií - skutočností potrebných k meritórnemu rozhodnutiu vo veci u zahraničného partnera a nemohol ovplyvniť dobu poskytnutia žiadaných informácií prostredníctvom MVI, ani ich charakter, rozsah a v konečnom dôsledku ich relevanciu pre meritórne rozhodnutie. Nie je možné konštatovať nečinnosť správneho orgánu, vzhľadom na urgencie žiadostí, pričom skutočnosť, či odpoveď na žiadosť poskytla dostatočné informácie pre závery správnych orgánov a meritórne rozhodnutie, nemajú vplyv na posudzovanie dĺžky a zákonnosti daňovej kontroly. Je na strane medzinárodnej organizácie, ktorá vykonáva dokazovanie a má kompetenciu zisťovať a preverovať skutočnosti na území svojho štátu, vo vzťahu k subjektom, ktoré majú sídlo na území tohto cudzieho štátu a pokiaľ správny orgán vybavenie žiadostí urguje, čo v konaní bolo preukázané, nie je možné

konštatovať nečinnosť orgánu štátnej správy, aj vo vzťahu k vybavovaniu žiadosti o MVI a nie je potom ani možné konštatovať, že neprimeraná dĺžka vybavenia takejto žiadosti spôsobuje, pri vyhodnotení týchto konkrétnych skutkových a právnych okolností prejednávanej veci, nezákonnosť daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty upravené v č. 10, 11 nariadenia č. 904/2010 majú poriadkový charakter. „Výsledok“ MVI a či správcovi dane zaslané informácie sú dostatočné, relevantné a „prinášajú“ dostatočné skutkové zistenia pre právne posúdenie veci a rozhodnutie správcu dane je, podľa názoru kasačného súdu, pri posudzovaní dĺžky daňovej kontroly, irelevantná. Tento argument nemôže byť dôvodom záveru o nezákonnosti daňovej kontroly. Tieto argumenty môžu byť predmetom preskúmania v rámci iných žalobných bodov vo veci samej, ku ktorým, vzhľadom na vyslovený právny názor, správny súd nepristúpil.

51. Podľa čl. 10 až 12 nariadenia Rady č. 904/2010, 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. V niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10. 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.

52. Kasačný súd upriamuje pozornosť na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp.zn. 3 Sžf/46/2015 z 27.07.2016) publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016 pod č. 60, v zmysle ktorého: „prerušenie výkonu daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií nemožno chápať tak, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerušením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva, ani nepožaduje od neho plnenie povinnosti vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa Nariadenia“ (nariadenia Rady č. 904/2010 - pozn. kasačného súdu).

53. Rovnako Ústavný súd Slovenskej republiky (uznesenie sp.zn. IV.ÚS 116/2013 z 28.02.2013) konštatoval, že „zo samotného Nariadenia síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale Nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie dožiadania môže trvať dlhšie, ako sú ustanovené lehoty. V dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodrжали dožiadané orgány lehoty určené v Nariadení“ (nariadenia Rady č. 904/2010 - pozn. kasačného súdu).

54. Podľa názoru kasačného súdu nie je možné časovo stotožňovať dátum vyhotovenia a odoslania žiadosti o MVI s dátumom doby, od ktorej, na základe právoplatného rozhodnutia správcu dane, je daňová kontrola prerušená. Tieto tvrdenia žalobcu nemajú oporu v zákonnej úprave a v tomto smere sa stotožňuje kasačný súd s právnym názorom, ktorý vyslovil žalovaný - sťažovateľ v kasačnej sťažnosti o aplikácii § 61 ods. 1 daňového poriadku platného a účinného v čase rozhodovania správcu dane (toto ustanovenie upravuje podmienky prerušenia konania). Navyiac, kasačný súd zdôrazňuje, že nie je obligatórnou náležitosťou, pri odosielaní každej alebo niektorých zo žiadostí o MVI, ihneď alebo v následnom (krátkom) období po odoslaní žiadosti, konanie prerušiť, keď nie je možné vylúčiť, že takáto žiadosť bude vybavená zo strany orgánu štátnej správy v oblasti daní na území iného štátu, aj skôr, než v lehotách upravených v smernici Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní čl. 7 tejto smernice, ako aj čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, keď nie je možné vylúčiť, že žiadosť bude vybavená skôr ako v lehote 3, niekedy aj 1 mesiaca od prijatia žiadosti. Preto nemá oporu v zákonnej úprave, tvrdenie žalobcu, že došlo k porušeniu postupu správcu dane, ktorý až po odoslaní žiadosti o poskytnutie MVI zo dňa 05.06.2012 rozhodnutím zo dňa 23.10.2012 prerušil daňovú kontrolu od 26.10.2012 do 10.12.2013.

55. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú

kontrolu a úvaha s tým spojená, majú aj 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.

56. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, 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.

57. 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 NSS ČR vo veci sp.zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

58. V nadväznosti na uvedené kasačný súd nesúhlasí ani s názorom správneho súdu, že došlo zo strany správnych orgánov k zneužitiu inštitútu prerušenia daňovej kontroly, keď zistenia MVI, ktorá bola dôvodom prerušenia daňovej kontroly, boli len jedným z podkladov pre rozhodovanie žalovaného, keď správny súd nehodnotil vykonané dokazovanie a zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, v kontexte ostatných vykonaných dôkazov a skutkových zistení, nehodnotil výsledky získané z MVI, ich relevantnosť a zákonnosť. Postupom podľa § 462 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodnutie krajského súdu zrušil a vrátil krajskému súdu vec na nové konanie z dôvodov kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

59. Bude povinnosťou správneho súdu v novom rozhodnutí všetky zistené skutočnosti a podklady rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, v rozsahu žalobných bodov, preskúmať a výsledok hodnotenia premietnuť do dôvodov nového rozhodnutia súdu.

60. Krajský súd je vysloveným právnym názorom kasačného súdu viazaný (§ 469 SSP).

61. V novom rozhodnutí rozhodne správny súd aj o trovách tohto kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

62. Neušlo pozornosti kasačného súdu, že vo veciach rovnakých účastníkov, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol aj rozsudkom sp.zn. 1Sžfk/60/2018 zo dňa 25.02.2020 vzťahujúcim sa na zdaňovacie obdobie máj 2012, v ktorej však boli posudzované, za iných skutkových okolností, obchodné reťazce iných subjektov - obchodných spoločností, než boli obchodné spoločnosti figurujúce v prejednávanej veci a rozsudkom sp.zn. 2Sžfk/35/2018 zo dňa 25.11.2020 vzťahujúcim sa na zdaňovacie obdobie apríl 2020, ktorým senát 2Sžfk rozhodol za úplne odlišnej skutkovej a právnej situácie, vec sa týkala iného protokolu o kontrole, iných subjektov obchodných reťazcov a predmetom konania kasačného súdu vo veci 2Sžfk boli iné dôvody a výrok správneho súdu.

63. S poukazom na vyššie uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.