

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/59/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200240
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200240.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu AJCOR RECYCLING spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 104473685/2016 z 13.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 26S/4/2017-193 zo dňa 27. septembra 2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť žalovaného zamieta.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“, „správny súd“) rozsudkom č.k. 26S/4/2017-193 zo dňa 27.09.2018 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104473685/2016 zo dňa 13.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) č. 103459770/2016 zo dňa 07.07.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) - dodatočný platobný výmer, ktorým správca dane podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 48 599,36 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2010. Krajský súd zároveň vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

2. V napadnutom rozsudku krajský súd poukázal na znenie ustanovení § 165 ods. 4, ods. 5 daňového poriadku, § 15 ods. 2, ods. 13, ods. 17, § 25a ods. 1, ods. 2, ods. 4, ods. 5, § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov a konštatoval, že zistil dôvodnosť žaloby tak v časti smerujúcej proti rozhodnutiu žalovaného, ako i v časti smerujúcej proti dodatočnému platobnému výmeru (§ 191 ods. 3 písm. a/ SSP), nakoľko v prejednávanej veci došlo podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré v prejednávanej veci malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pričom k tomuto porušeniu došlo pred správcom dane ako aj pred odvolacím orgánom, ktorý na uvedené porušenie nijakým spôsobom nereflektoval.

3. Z uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil aj dodatočný platobný výmer správcu dane, ktorého vydanie predchádzalo vydaniu rozhodnutia žalovaného.

4. Správny súd súčasne podľa § 191 ods. 4 SSP vrátil vec na ďalšie konanie žalovanému. K tomuto postupu správny súd uvádza, že hoci zrušil aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa (dodatočný platobný výmer), nemožno opomenúť, že orgán verejnej správy nižšieho stupňa nie je účastníkom správneho súdneho konania, a preto musí byť vec de facto vrátená v prvom rade žalovanému, ktorý následne vec iba postúpi orgánu verejnej správy nižšieho stupňa s pripojením zrušujúceho rozsudku. Z uvedeného dôvodu správny súd vrátil vec žalovanému, hoci zrušil aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa.

5. Správny súd konštatoval, že vzhľadom na prechodné ustanovenia § 165 ods. 4 a ods. 5 daňového poriadku bolo potrebné v prejednávanej veci aplikovať ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Daňová kontrola sa v danej veci začala dňa 02.03.2011, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., ktorý bol účinný až do 31.12.2011, pričom táto nebola pred 01.01.2012, kedy nadobudol účinnosť daňový poriadok, ukončená. Za týchto okolností sa podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku daňová kontrola dokončí podľa dovtedajšieho predpisu, ktorým bol práve zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní. Súčasne podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku sa v prejednávanej veci zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní spravuje aj celé vyrubovacie konanie, nakoľko toto začalo po daňovej kontrole začatej, avšak neukončenej pred 01.01.2012, kedy nadobudol účinnosť daňový poriadok.

6. Pri posúdení veci musí súd v prvom rade poukázať na všeobecné zásady a princípy daňového konania - vrátane daňovej kontroly, ktorej účelom je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie osobitných predpisov.

7. Daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov štátu v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu pri súčasnom zachovaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb a zároveň predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dovyrubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré vedie (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Inštitút daňovej kontroly slúži na zistenie alebo overenie si skutočností a údajov rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie hmotnoprávných daňových predpisov a zároveň predstavuje nástroj na overenie pravdivosti a úplnosti podaného daňového priznania.

8. V prejednávanej veci základ žalobných námietok žalobcu tvorilo tvrdenie, že daňová kontrola trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprímerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodnej výmeny informácií. Žalovaný sa proti tejto námietke žalobcu bránil tým, že žalobca túto námietku dĺžky daňovej kontroly nevzniesol v priebehu daňového konania.

9. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca skutočne námietku o dĺžke daňovej kontroly neuplatnil v daňovom konaní. Správny súd však k uvedenému uvádza právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) konštatovaný v rozsudkoch sp.zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013 či sp.zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.01.2017, ktorý si správny súd osvojil, a podľa ktorého sa v správnom súdnictve neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto ak žalobca v žalobe namietal aj nezákonnosť dĺžky daňovej kontroly, hoci toto nenamietal už v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné sa touto námietkou zaoberať.

10. Pre posúdenie, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly z hľadiska jej prerušenia je dôležité presne vymedziť deň jej začatia a deň jej skončenia. V prejednávanej veci mal správny súd z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 02.03.2011 (§ 15 ods. 2 veta prvá a druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a ukončená bola dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly so žalobcom (§ 15 ods. 13 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Celkovo teda daňová kontrola aj s prerušeniami trvala 1 947 dní.

11. Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného mal správny súd súčasne nesporne preukázané, že daňová kontrola bola dvakrát prerušená, a to prvýkrát od 05.08.2011 do 05.03.2013 (v dĺžke 579 dní) a druhýkrát od 26.06.2013 do 30.03.2016 (v dĺžke 1.009 dní). Z oboch rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly je zrejmé, že ako dôvod prerušenia uviedol správca dane skutočnosť, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

12. Z administratívneho spisu mal správny súd rovnako preukázané, že žalovaný postupom podľa § 15 ods. 17 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní predĺžil správcovi dane lehotu na vykonanie daňovej kontroly o 6 mesiacov, teda v prejednávanej veci mala byť daňová kontrola skončená do 12 mesiacov odo dňa jej začatia.

13. Ak žalobca namieta nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, správny súd je povinný z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v prejednávanej veci bola daňová kontrola vykonaná v zákonom stanovenej lehote a v prípade, ak bola daňová kontrola prerušená, tak správny súd musí preskúmať aj to, či bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly.

14. Správny súd sa z uvedeného dôvodu v prvom rade zaoberal tým, či boli v prejednávanej veci naplnené zákonné podmienky, za splnenia ktorých je možné daňovú kontrolu prerušiť. Tento čiastkový záver má totiž následne vplyv na posúdenie celkovej dĺžky daňovej kontroly v tom zmysle, že ak správny súd zistí, že neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly, nemožno dobu nezákonne prerušeného konania nezapočítať do dĺžky vykonávanej daňovej kontroly. Právne účinky spojené s prerušením konania (napr. neplynutie lehôt) totiž môžu nastať len v prípade, ak samotné rozhodnutie o prerušení konania (v danom prípade daňovej kontroly) je zákonné.

15. Správny súd k právnej otázke, či možno daňovú kontrolu vykonávanú podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní prerušiť z dôvodu, že správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií poukazuje na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax k tejto právnej otázke, vytvorenej najvyššími súdnymi autoritami, a to NS SR a Ústavným súdom Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“), z ktorej vyplývajú nasledovné jednoznačné právne závery:

16. Pokiaľ ide o prerušenie konania podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, tak žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemôže byť daňová kontrola prerušená (rozsudok NS SR sp.zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017, rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/68/2012 zo

17.12.2013). NS SR ďalej v rozsudku sp.zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017 konštatoval, že ani vo vnútroštátnom práve

17. Ani vo vnútroštátnom práve nie je zakotvený dôvod, t.j. ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní ani relevantné ustanovenia nariadenia č. 904/2010 neumožňujú správcovi dane predlžovať konanie nad zákonnú dĺžku, ktorú si zákonodarná moc ako jedna zo zložiek štátnej moci jednoznačne zakotvila pre daňovú kontrolu (rozsudok NS SR sp.zn. 1Sžf/1/2016 z 30.05.2017).

18. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s uvedeným právnym názorom, vyplývajúcim z ustálenej rozhodovacej praxe, nakoľko nezistil žiadny relevantný dôvod na odklon od nej (napr. zásadnú zmenu právneho prostredia, prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska a pod.).

19. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že v priebehu výkonu daňovej kontroly neboli splnené zákonné podmienky na jej prerušenie, nakoľko správca dane daňovú kontrolu obidva razy (tak rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 ako aj 26.06.2013) prerušil len z dôvodu, že zaslal žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správcovi dane však nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní (osobitne s poukazom na ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), ale len výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť daňová kontrola zákonným spôsobom prerušená.

20. Nakoľko na prerušenie daňovej kontroly v prejednávanej veci neboli splnené zákonné podmienky, rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemohlo ani vyvolať právne účinky spojené s takým prerušením konania, ku ktorému dôjde zákonným spôsobom (čo okrem iného zahŕňa prerušenie konania len pri naplnení zákonných podmienok). Jedným z účinkov spojených s prerušením konania (vykonaným zákonným spôsobom) je aj to, že počas prerušenia neplynú lehoty (§ 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní).

21. V prejednávanej veci z uvedených dôvodov správny súd nemôže prihliadať na nezákonné rozhodnutia o prerušení konania, v dôsledku ktorých je nutné vo vzťahu k daňovej kontrole konštatovať, že táto prebiehala súvisle od 02.03.2011 až do 29.06.2016, čo niekoľkonásobne prekračuje žalovaným predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly na celkovo 12 mesiacov odo dňa jej začatia.

22. Lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Tento právny názor je konformný s právnym názorom Ústavného súdu SR konštatovaným v náleze sp.zn. III.ÚS 24/2010 z 29.06.2010. Z tohto nálezu ďalej vyplýva, že zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.

23. V prejednávanej veci správny súd nezistil z obsahu administratívneho spisu (a ani žalovaný netvrdil), že by samotný žalobca neposkytoval správcovi dane počas výkonu daňovej kontroly potrebnú súčinnosť. Z uvedeného dôvodu je potrebné uzavrieť, že v prípade žalobcu je nutné prihliadnuť na bezvýnimočný zákaz prekročiť zákonom stanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly, ktorý bol porušený (keď daňová kontrola trvala viac ako 5 rokov a tri mesiace, hoci mala byť skončená, v dôsledku predĺženia lehoty žalovaným, do 12 mesiacov odo dňa jej začatia).

24. Ak správca dane v prejednávanej veci nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 veta prvá zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní). Keďže z dodatočného platobného výmeru vyplýva, že protokol z daňovej kontroly v daňovom konaní použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto daňovej kontrole, je rovnako nezákonné (k tomu správny súd v podrobnostiach odkazuje na nález Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 24/2010 z 29.06.2010). Z uvedených dôvodov správny súd musel vyhodnotiť takto získaný protokol ako nezákonne získaný dôkazný prostriedok s príslušnými dopadmi na preskúmanú vec.

25. Správny súd už vzhľadom na tento prvý žalobný dôvod žalobcu uvádza, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane (dodatočný platobný výmer), ktoré jeho vydaniu predchádzalo, je zaťažené vadou, v dôsledku ktorej rozhodnutie žalovaného ako ani správcu dane nespĺňa ani požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav a následne u nich absentuje aj logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav.

26. Ostatné žalobné body žalobcu boli v dôsledku uvedených skutočností a právnych záverov (keď správny súd zistil, že celé konanie už pred správcom dane je zaťažené vadou nezákonnosti) skonsumované a správny súd sa preto nimi meritórne bližšie nezaoberal, nakoľko tieto už nijakým spôsobom nemohli ovplyvniť rozhodnutie správneho súdu.

27. Správny súd záverom uvádza, že pozná svoju rozhodovaciu činnosť ostatných senátov v právnych veciach týkajúcich sa totožných účastníkov konania a skutkovo obdobných, v ktorých všetkých bol v konaní pred správcom dane pri vydaní dodatočného platobného výmeru použitý ako dôkaz výsledok z tej daňovej kontroly, ktorej zákonnosť správny súd skúmal aj v tomto konaní a stotožňuje sa s vecnou správnosťou (výrokmi) rozsudkov Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/36/2017-209 z 23.05.2018, č.k. 11S/40/2017-216 z 23.05.2018, č.k. 11S/46/2017-210 z 23.05.2018 či 15S/6/2017-228 z 10.07.2018, avšak svoje rozhodnutie odôvodnil čiastočne iným spôsobom, nakoľko správny súd rozhodoval v tejto veci primárne s poukazom na ustálenú rozhodovaciu prax NS SR a ÚS SR, na ktorú rozhodnutia ostatných senátov nereflektujú.

28. Podľa teórie správneho súdneho procesu dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP je naplnený vtedy, ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní. Takáto vada spravidla spočíva okrem iného v pochybeniach pri vykonaní dokazovania, napr. vykonanie nezákonne získaného dôkazu.

29. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru o dôvodnosti správnej žaloby z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP (viac v bode 8.1. odôvodnenia), a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. Správny súd súčasne z dôvodov popísaných v bode 8.3. vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

30. Správny súd, plniac si povinnosť uviesť, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať (§ 139 ods. 2 veta druhá SSP), uvádza, že orgán verejnej správy prvého stupňa opätovne bude vo veci konať a vydá rozhodnutie, ktoré bude dostatočne odôvodnené, v ktorom osobitne posúdi zákonnosť prerušenia daňových kontrol, pri ktorom však bude viazaný právnym názorom správneho súdu uvedeným v tomto rozsudku (§ 191 ods. 6 SSP) a náležite sa vysporiada s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi námietkami žalobcu uplatnenými v tomto konaní.

31. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 175 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že vzhľadom na plný úspech žalobcu v tomto konaní, súd priznal žalobcovi nárok na úplnú náhradu

dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému, o ktorej výške rozhodne správny súd konajúc vyšším súdnym úradníkom samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozhodnutia, ktorým sa konanie končí.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

32. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. f/ SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a posúdenie veci.

33. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s názorom krajského súdu, že na prerušenie daňovej kontroly v prejednávanej veci neboli splnené zákonné podmienky a rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemohlo vyvolať právne účinky spojené s prerušením konania, ktorým je aj to, že počas prerušenia neplynú lehoty. Z uvedeného dôvodu sa krajský súd domnieval, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, preto protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť, preto celé daňové konanie a rozhodnutie v ňom vydané sú nezákonné. Uvedené právne posúdenie správneho súdu považuje sťažovateľ za nesprávne s ohľadom na § 25a ods. 1 v nadväznosti na § 15 ods. 16, 17, 18 a § 30 ods. 3 zákona 511/1992 Zb., § 74 ods. 2 v nadväznosti na § 63 ods. 5 zákona 563/2009 Z.z. ako aj na ustálenú súdnu prax Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR.

34. S uvedeným právnym názorom správneho súdu sťažovateľ zásadne nesúhlasil a poukázal na § 25a v nadväznosti na § 15 ods. 16 zákona 511/1992 Zb. umožňujúci správcovi dane prerušiť daňovú kontrolu v prípade, ak sa vyskytnú zákonom predpokladané dôvody. Jedným z takýchto dôvodov je podľa žalovaného aj získanie informácií rozhodujúcich pre vydanie rozhodnutia prostredníctvom žiadosti zaslanej príslušnému orgánu iného členského štátu.

35. Podľa sťažovateľa žalovaný námietku týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly v priebehu konania ani odvolacieho konania nevzniesol a napriek tomu sa žalovaný s ňou vysporiadal vo svojom vyjadrení k žalobe z 03.07.2017.

36. Podľa žalovaného odôvodnenie napadnutého rozsudku čiastočne iným spôsobom ako v prípade iných skutkovo obdobných právnych vecí, týkajúcich sa totožných účastníkov konania, prejednávaných pred ostatnými senátmi krajského súdu, ktorých rozhodnutia podľa senátu konajúceho v prejednávanej právnej veci nerefletovali ustálenú rozhodovaciu prax, vznikol podľa sťažovateľa stav závažnej právnej neistoty.

37. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 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).

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného

administratívneho spisu.

40. Z obsahu súdneho a administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly DPH za zdaňovacie január až december 2009, 2010 dňa 02.03.2011. Daňová kontrola bola následne rozhodnutím správcu dane č. 621/320/46046/2011/Šer zo dňa 18.07.2011 v zmysle § 25a ods. 1 zákona 511/1992 Zb. prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 621/320/42011/11/Šer, č. 621/320/42012/11/Šer, č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 odo dňa 05.08.2011 do obdržania odpovede na uvedené žiadosti. V administratívnom spise sa nachádzala žiadosť č. 621/320/42013/11/Šer zo dňa 28.06.2011 a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 05.03.2013, žiadosti č. 621/320/42011/11/Šer a č. 621/320/42012/11/Šer zo dňa 28.06.2011, ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzali. Žiadosťou zo dňa 13.03.2013 požiadal správca dane žalovaného o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Žalovaný dňa 02.04.2013 oznámil správcovi dane, že jeho žiadosti vyhovuje a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predlžuje o šesť mesiacov, o čom správca dane upovedomil žalobcu listom zo dňa 17.04.2013, prevzatým žalobcom dňa 07.05.2013. Dožiadaním zo dňa 17.06.2013 správca dane žiadal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty o preverenie skutočností súvisiacich s obchodnou činnosťou uskutočnenou medzi žalobcom a jeho obchodným partnerom - SD, spoločnosť s.r.o., so sídlom Barošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927. Následne bola daňová kontrola opätovne prerušená v zmysle § 25a ods. 1 zákona 511/1992 Zb. rozhodnutím správcu dane č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa 26.06.2013 odo dňa 26.06.2013 do dňa obdržania odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2662039/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/2013/Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013. V administratívnom spise sa nachádzala žiadosť č. 9410401/5/2662039/2013/Šer zo dňa 11.06.2013 (zle čitateľná - pozn. kasačného súdu) a odpoveď na ňu doručená správcovi dane dňa 30.03.2016, ostatné vyššie uvedené žiadosti (č. 9410401/5/2661916/2013/Šer, č. 9410401/5/2662165/2013/Šer, č. 9410401/5/2663821/2013/Šer, č. 9410401/5/2663348/2013/Šer, č. 9410401/5/2670859/2013/Šer, č. 9410401/5/2670936/2013/Šer zo dňa 11.06.2013), ani odpovede na ne sa v administratívnom spise nenachádzali. Dňa 12.12.2013 bola správcovi dane doručená odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty na žiadosť správcu dane zo dňa 17.06.2013. Oznámením č. 372534/2016 zo dňa 31.03.2016, doručeným žalobcovi dňa 08.04.2016, oznámil správca dane žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, a preto správca dane pokračoval v daňovej kontrole. Výzvou č. 491992/2016 zo dňa 18.04.2016, žalobcovi doručenou v rovnaký deň, vyzval správca dane žalobcu na vyjadrenie a predloženie dokladov a dôkazov za účelom preukázania skutočností konkretizovaných v danej výzve, súvisiacich s výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2009 a január až december 2010. Žalobca v nadväznosti na uvedenú výzvu doručil správcovi dane dňa 22.04.2016 vyjadrenie. Dňa 31.05.2016 vydal správca dane protokol č: 961219/2016 z daňovej kontroly a zároveň výzvou č. 961337/2016 vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého sa zúčastnil aj konateľ žalobcu Ing. Eugen Horváth, vyplynulo, že protokol bol prerokovaný dňa 29.06.2016 (uvedený deň možno v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo viac ako 63 mesiacov, samotná daňová kontrola bez doby prerušenia trvala menej ako rok.

41. Následne správca dane prvostupňovým rozhodnutím - dodatočným platobným výmerom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 48 599,36 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2010. Podaním doručeným žalovanému dňa 29.07.2016 žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ktoré bolo doplnené podaním zo dňa 27.09.2016. O odvolaní rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím dňa 13.12.2016, právoplatným dňa 04.01.2017.

42. Podľa § 165 ods. 4, ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. s účinnosťou od 01.01.2012, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Výrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

43. Podľa §165b ods. 1 zákona 563/2009 Z.z. s účinnosťou ku dňu vydania rozhodnutia správcu dane a žalovaného, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

44. Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase začatia daňovej kontroly, správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6 ; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

45. Podľa § 15 ods. 13 zákona 511/1992 Zb. prvá veta daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

46. Podľa § 15 ods. 17 zákona 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

47. Podľa § 25a ods. 1, ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

48. Podľa § 25a ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

49. Kasačný súd sa stotožnil so závermi správneho súdu v súvislosti s posudzovaním dĺžky daňovej kontroly, konkrétne, že nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo bolo predmetom žiadostí, komu boli adresované, ktorých

subjektov sa týkali, v akom vzťahu boli k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane potreboval zistiť, nakoľko v administratívnom spise sa nenachádzali všetky žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, ani odpovede na ne.

50. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom krajského súdu vyjadreným v bodoch 18.1., 18.2., 18.3., 19 a v bode 20 posledná veta napadnutého rozsudku správneho súdu a konštatuje nasledovné:

51. Kasačnému súdu je známa judikatúra, na ktorú poukazoval krajský súd, ako aj je mu známa súčasná aktuálna judikatúra, napr. rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016 (viď Zbierka stanovísk NS a súdov SR 7/2016, bod. 60.), sp.zn. 8Sžfk/7/2016 z 23.08.2018 a sp.zn. 8Sžfk/19/2017 z 22.11.2018.

52. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je možné konštatovať absolútne tak ako uviedol v napadnutom rozsudku správny súd, že časové obdobie realizácie medzinárodnej výmeny informácií nemôže byť zákonným dôvodom, podľa názoru správneho súdu, na prerušenie prebiehajúcej daňovej kontroly.

53. Dĺžku daňovej kontroly je potrebné preskúmať a hodnotiť v každom jednotlivom prípade, vrátane doby jej prerušenia zákonným procesným spôsobom, vo vzťahu k posúdeniu individuálnosti konkrétnej daňovej veci týkajúcej sa konkrétneho daňového subjektu. Tento postup je relevantný aj v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu získania nových skutočností a dôkazov o daňovom subjekte a jeho obchodnej činnosti, ktorá je predmetom preverovania daňovými orgánmi v procese daňovej kontroly v zahraničí, postupom medzinárodnej výmeny informácií podľa nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „nariadenie č. 904/2010“). Tento proces je potrebný najmä v situácií, keď daňový subjekt nedisponuje dostatočnými dôkazmi preukazujúcimi uplatnený nárok, je pasívny, nečinný, čo do uvedenia skutkových tvrdení vo veci, produkovania dôkazov vo vzťahu ku kontrolovanému obchodnému prípadu s medzinárodným prvkom.

54. 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.

55. 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.

56. 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 prieťahov 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).

57. Daňový orgán je povinný v každom jednotlivom prípade vyhodnotiť či vo veci týkajúcej sa kontrolovaného daňového subjektu a jeho obchodnej činnosti je nevyhnutné zabezpečiť podklady pre

rozhodnutie v daňovom konaní, cez medzinárodnú výmenu informácií, ak áno, je potom potrebné formulovať otázky, na ktoré má medzinárodná výmena informácií „priniesť“ odpovede, a to vecne, konštruktívne, vo vzťahu ku skutkovým a právnym okolnostiam daňovej veci a daňového subjektu. Správca dane je povinný požiadať o medzinárodnú výmenu informácií ihneď, len čo v priebehu daňovej kontroly zistí potrebu a nutnosť tohto postupu.

58. Z úpravy nariadenia č. 904/2010, čl. 10 vyplýva, v akej lehote je povinný žiadaný zahraničný orgán poskytnúť správcovi dane potrebné informácie, a to najneskôr 3 mesiace po dni prijatia, tak ako je uvedené v čl. 10 nariadenia č. 904/2010, pričom z čl. 12 nariadenia vyplýva povinnosť žiadaného subjektu, pokiaľ nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informovať správcu dane o dôvodoch, prečo tak neurobil a uviesť, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať na položené otázky, ktoré sú obsahom medzinárodnej výmeny informácií. Čl. 9 bod 1 upravuje, že na žiadosť žiadajúceho orgánu mu žiadaný orgán oznamuje akékoľvek relevantné informácie, ktoré získa alebo má, rovnako ako aj výsledky administratívnych vyšetrovaní v podobe správ, vyhlásení a ostatných dokumentov alebo ich overených fotokópií alebo výpisov z nich. Priamo nariadenie upravuje lehotu, v ktorej žiadaný orgán je povinný vec vybaviť ako aj postup tohto orgánu v prípade, že nie je schopný v stanovenej lehote 3 mesiacov žiadosť o poskytnutie informácií a zistení vybaviť. Zo strany daňových orgánov je povinnosť urgovať vybavenie žiadostí, ktoré neboli vybavené v súlade s úpravou nariadenia tak, aby odpovede z medzinárodnej výmeny informácie boli zaslané daňovému orgánu v čo najkratšom reálnom čase, čo však závisí vždy od individuálnosti každej jednotlivéj skúmanej daňovej veci týkajúcej sa konkrétneho daňového subjektu.

59. Len takýmto postupom správcu dane, ktorý má oporu v obsahu administratívneho spisu, podľa kasačného súdu, je možné, aby správny súd vyhodnotil zákonnosť daňovej kontroly vo väzbe na vyhodnotenie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly, hodnotenej z hľadiska primeranosti trvania doby prerušenia daňovej kontroly.

60. Z obsahu administratívneho spisu, ani z dôvodov rozhodnutia žalovaného nevyplývajú všetky skutkové dôvody prerušenia daňovej kontroly. V administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti správcu dane o poskytnutí informácie, ich odpovede, prípadné urgencie vybavenia žiadosti tak, aby bolo možné objektívne posúdiť, či dĺžka prerušenia daňovej kontroly v celom rozsahu, ale aj čiastočne, nakoľko došlo k prerušeniu daňovej kontroly dvakrát, vychádzala z objektívnych skutočností, ktoré správca dane, napriek vyvinutiu maximálneho možného úsilia, nemohol objektívne reálne ovplyvniť (reálne ovplyvniť prácu daňového subjektu v zahraničí). Keďže súčasťou administratívneho spisu neboli všetky žiadosti, všetky odpovede na ne, ani prípadne existujúce urgencie vybavenia žiadostí v lehotách stanovených nariadením, nie je možné, podľa kasačného súdu, v tomto štádiu vyhodnotiť, či bolo potrebné tieto informácie od zahraničného daňového orgánu žiadať a či „nepostačovali“ na rozhodnutie správneho orgánu vo veci len existujúce podklady, bez podkladov získaných a žiadaných od zahraničných daňových orgánov.

61. Kasačný súd nesúhlasí s výkladom ustanovenia 25a zákona č. 501/1992 Zb. krajským súdom. Vychádzajúc z gramatického výkladu tohto zákonného ustanovenia, pri slovnom spojení „najmä“ ide len o demonštratívny výpočet konaní, ktoré môžu byť dôvodom pre prerušenie konania a ktoré zákonodarca demonštratívnym vymedzením slova „najmä“ považuje za dôvod na prerušenie konania.

62. Otázkou zákonnosti kontroly je povinný žalovaný sa zaoberať z úradnej povinnosti, bez ohľadu na námietky daňového subjektu, podané v daňovom konaní. Daňový orgán v prejednávanej veci mal vedomosť, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovený časový moment a že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahovala, v každom prípade prerušenia, dĺžku viac ako o 1 rok. Už z týchto skutočností mal prvostupňový správny orgán ako aj žalovaný v dôvodoch rozhodnutia uviesť, a v administratívnom spise mali byť podklady preukazujúce, že nielenže došlo k prerušeniu daňovej kontroly procesným rozhodnutím, ktoré je súčasťou obsahu administratívneho spisu, ale mal správny orgán v dôvodoch rozhodnutia o prerušení daňového konania uviesť, z akých dôvodov k prerušeniu daňovej kontroly išlo, nielen uvedením identifikačných údajov žiadosti o poskytnutie medzinárodnej výmeny

informácií, resp. mal preukázať, aké skutočnosti sú medzinárodnou výmenou informácie potrebné pre riadne zistenie skutkového stavu veci a vydanie zákonného rozhodnutia. Tieto skutočnosti nie sú obsahom odôvodnenia preskúmaných správnych rozhodnutí, ani rozhodnutí o prerušení konania a nie sú komplexne ani súčasťou predloženého administratívneho spisu. Z tohto dôvodu nie je možné preskúmať v súdnom prieskume vyjadrenia správnych orgánov, ktoré nie sú subsumované do dôvodov preskúmaných správnych rozhodnutí a ktorých podklady nie sú súčasťou administratívneho spisu, z ktorého správne orgány vychádzali. Preto nie je možné v tomto smere hodnotiť skutočnosti a prílohy, ktoré sťažovateľ pripojil ku kasačnej sťažnosti. Bez relevancie je tvrdenie žalovaného, že formuláre žiadostí a odpovedí sú formálnymi tlačivami pre konania. Pre posúdenie postupu správnych orgánov je podstatný obsah týchto žiadostí, čo žiadosťami správne orgány chceli zistiť a skúmať vo veci daňového subjektu a kontrolovanej veci, aké skutkové okolnosti týkajúce sa obchodnej činnosti daňového subjektu v zahraničí dožiadaný orgán zistil a pod. Navyiac, nepredloženie týchto žiadostí a ich absencia v administratívnom spise, spôsobuje, že nie je možné ich obsah vyhodnotiť, nie je možné zistiť, kedy boli odoslané, urgované, kedy boli doručené odpovede na ne, a to vo vzťahu ku každej jednotlivaj žiadosti, keď z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia o prerušení konania, je zrejmé že sa malo jednať celkovo o desať žiadostí, z ktorých iba jedna bola súčasťou administratívneho spisu, vo vzťahu ku ktorej bola doručená aj odpoveď. V tomto smere kasačný súd, rovnako ako správny súd, dospel k záveru, že nebolo potrebné sa ďalšími žalobnými dôvodmi zaoberať, keď nebolo preukázané (vzhľadom na dĺžku daňovej kontroly), že daňová kontrola, ktorá predchádzala vydaniu preskúmaných rozhodnutí, bola zákonná (vzhľadom na jej časový rozsah).

63. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) kasačný súd konštatuje, že právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku, ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako 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.

64. Kasačný súd dospel k záveru, že z rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho rozhodnutia a ani z obsahu administratívneho spisu neboli preukázané dôvody (skutočnosti), ktoré by mali oporu v listinách, ktoré boli podkladom pre rozhodovanie správnych orgánov v inštančnom postupe. Kasačný súd nesúhlasí s právnym názorom správneho súdu z odseku 20 rozsudku a naň nadväzujúcich odsekov. kasačný súd považuje za nevyhnutné poukázať na to, že „správnosť rozhodnutia krajského súdu sa týka v prvom rade jeho výroku, ale týka sa aj jeho odôvodnenia. Nie je pritom vylúčené, aby kasačný súd korigoval čiastkové nesprávnosti odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu, ak rozhodnutie krajského súdu obstojať ako celok. Miera tejto opory výroku je potom rozhodujúca pre úvahu kasačného súdu, či je možné kasačnú sťažnosť zamietnuť a časť dôvodov nahradiť dôvodmi vlastnými alebo či je potrebné rozhodnutie krajského súdu zrušiť (Baricová, J., Fečík, M., Števíček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C.H.Beck, 2018, s.1718.)

65. Kasačný súd s ohľadom na rozhodujúce skutočnosti uvážil, že dôvody, na ktorých je rozhodnutie krajského súdu založené, sú dostatočným podkladom pre výrok a prevažujú nad dôvodmi, ktoré neobstoja. Aj podľa názoru rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR, vyslovenom v uznesení

zo dňa 14.04.2009 č.j. 8Afs/15/2005-75 „...Není na místě ani obava, že tímto postupem se vlastně žalobci „bere instance“, jestliže Nejvyšší správní soud poprvé vysloví právní názor, který se odchyľuje od právního názoru přijatého krajským soudem. Správní soudnictví nestojí na zásadě dvojinstančnosti, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Stěžovatel, který se na Nejvyšší správní soud obrátí s kasační stížností, činí tak právě proto, aby se domohl jiného právního názoru, než který byl aplikován krajským soudem. Jiný závěr než krajský soud ostatně Nejvyšší správní soud může zaujmout jak v rozhodnutí zrušujícím, tak i v zamítavém.“

66. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že záver krajského súdu vyslovený v nadväznosti na námietku žalobcu obsiahnutú v žalobe, týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly je správny. Skutočne nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.07.2011 a zo dňa 26.06.2013, nakoľko v administratívnom spise sa nenachádzali všetky žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne. Z uvedeného dôvodu nebolo možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí, komu boli adresované, ktorých subjektov sa týkali, v akom vzťahu boli k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správcu dane potreboval zistiť. Žalovaný ani správca dane sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali. Vzhľadom na uvedené skutočnosti nebolo možné, aby správny súd mohol vecne preskúmať a posúdiť žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky konania.

67. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného nezistil. Krajský súd v Nitre postupoval správne, keď rozhodnutie žalovaného i prvostupňového orgánu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

68. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne, po právoplatnosti rozsudku, krajský súd samostatným uznesením.

69. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

70. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.