Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžfk/37/2019
Identifikačné číslo spisu:	1016201883
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2020
Meno a priezvisko:	JUDr. Nora Halmová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:1016201883.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: AUTOCENTRUM AAA AUTO a. s., Panónska cesta 39, Bratislava, právne zastúpený: Mgr. O. N., advokát, Tešedíkova č. 59, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1402742/2016 zo dňa 3. augusta 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k.: 5S/207/2016- 160, zo dňa 10. júla 2018,

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/207/2016-160 zo dňa 10. júla 2018 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.
1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1402742/2016 zo dňa 3. augusta 2016 a rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 576613/2016 zo dňa 27. apríla 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 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 z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 2.641,05 eur. Druhým výrokom rozsudku krajský súd priznal žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania vo výške 100%.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie apríl až september 2009, november 2009 a december 2009, o výsledku ktorej vyhotovil dňa 13. novembra 2015 protokol z daňovej kontroly č. 1670507/2015. Daňová kontrola začala dňa 15. júla 2013 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 27. júna 2013.

Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „žiadosť o MVI“) správca dane vydal dňa 18.12.2013 rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/5631310/2013/Tah, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 20.12.2013. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 23.12.2013 do dňa obdržania odpovede na žiadosť o MVI. Doručením odpovede na žiadosť o MVI dňa 15. júna 2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola u kontrolovaného daňového subjektu prerušila, čo správca dane oznámil žalobcovi dňa 19. júna 2015. Dňa 19.novembra 2015 správca dane doručil splnomocnenému zástupcovi žalobcu protokol z daňovej kontroly DPH za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie s tým, aby sa k protokolu v lehote vyjadril. Dňa 27. januára 2016 doručil splnomocnený zástupca žalobcu správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré boli prerokované na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 15. apríla 2016.

3. K námietke žalobcu, že správca dane porušil ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku, pretože daňová kontrola trvala 540 dní krajský súd uviedol, že lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, ktorá je zákonnou lehotou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom určujúcim jej zákonnosť. Daňová kontrola sa vykonáva vždy len v rozsahu ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čo znamená aj to, že rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý si správca dane zvolí musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.
4. Krajský súd ďalej uviedol, že žiadosťou o MVI č. 9900430/5/5535199/2013/Tah zo dňa 13. decembra 2013 požiadal správca dane o preverenie obchodov s ojazdenými motorovými vozidlami žalobcu so spoločnosťou KAPITAL SYSTEM s.r.o., Praha, za preverované obdobie 09-12/2009. Správca dane žiadal preveriť skutočnosti: 1. či boli skutočne predmetom dodania ojazdené automobily; 2. v akom režime zdaňovania bol tento tovar dodaný; 3. vystavil Váš platiteľ faktúry za predaj týchto vozidiel; 4. z akého dôvodu došlo k spätnému odpredaju vozidiel. Správca dane vydal dňa 18. decembra 2013 rozhodnutie č. 9900430/5/5631310/2013/Tah, ktorým podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009, december 2009 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, ktorým bolo podanie žiadosti o MVI týkajúcej sa DPH. Daňová kontrola bola prerušená od 23. decembra 2013. Krajskému súdu z administratívneho spisu vyplývalo, že správca dane zaslal 5 urgencií na žiadosť o MVI: Urgencia zaevidovaná pod ev. č. 9900430/5/1662342/2014/Tah zo dňa 29.04.2014, Urgencia č. II zaevidovaná pod ev. č. 9900430/5/3690598/2014/Tah zo dňa 30.07.2014, Urgencia č. III zaevidovaná pod ev. č. 9900430/5/4848713/2014/Tah zo dňa 31.10.2014, Urgencia č. IV zaevidovaná pod ev. č. 9900430/5/243783/2015/Tah zo dňa 02.02.2015, Urgencia č. V zaevidovaná pod ev. č. 395301/2015 zo dňa 06.05.2015. Odpoveď na žiadosť o MVI bola zaslaná požiadaným orgánom dňa 28.05.2015 žiadajúcemu orgánu, ktorý ju dňa 15.06.2015 doručil správcovi dane.

5. Podľa názoru krajského súdu ust. § 44 ods. 1 druhá veta daňového poriadku je potrebné vykladať aj v spojitosti s jednou zo základných zásad správy daní uvedenú v ust. § 3 ods. 2 veta druhá daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.

6. V súvislosti s posúdením primeranosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly krajský súd poukázal na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktoré boli prijaté s cieľom zefektívnenia a zrýchlenia spolupráce pri výmene informácií medzi členskými štátmi EÚ v daňových veciach. V čl. 7 Smernice a ust. § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. sú stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu.

7. Ďalej upriamil pozornosť na Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti DPH. Z čl. 10 a nasl. vyplýva, že žiadaný orgán má poskytnúť informáciu 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 súvislosti so slovným spojením pominutia dôvodov pre ktoré došlo k prerušeniu daňovej kontroly treba

poukázať na ust. § 61 ods. 4 daňového poriadku, ktorý je potrebný vykladať v kontexte uvedených smerníc, t. j. pominutie dôvodov pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničená maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií.

8. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalovaného, že pri prerušení daňovej kontroly postupoval správca dane v súlade s daňovým poriadkom a dodržal všetky lehoty, ktorý daňový poriadok upravuje. Mal za to, že interný riadiaci akt č. 1/2013/1100204/P z 15.01.2013 - Príkaz generálneho riaditeľa daňovej a colnej sekcie nemôže meniť lehoty stanovené v § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. a čl. 7 Smernice č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011. Takýmto postupom správcu dane dochádza k obchádzaniu zákona a v prípade akceptovania takéhoto postupu by daňová kontrola mohla trvať neobmedzený čas.

9. Krajský súd konštatoval, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, čím porušil nielen ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní (§ 3 ods. 1, 2 daňového poriadku). 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 contario § 24 ods. 4 daňového poriadku). V prípade ak bol použitý, 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 kontrole, je rovnako nezákonné. Krajský súd napadnuté rozhodnutie správcu dane a žalovaného zrušil podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g) SSP, pretože v konaní daňového orgánu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a ďalšími dôvodmi žalobcu uvedenými v žalobe sa nezaoberal.
2.
10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že vec bola krajským súdom po právnej stránke posúdená nesprávne (čo zodpovedá podaniu kasačnej sťažnosti z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (hoci zákonné ustanovenie žalovaný výslovne v kasačnej sťažnosti neuviedol) a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil, žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

11. Žalovaný zotrval na svojom stanovisku, že lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku bola postupom správcu dane v súvislosti s dĺžkou prerušenia daňovej kontroly (zaslanie žiadosti o MVI a následných urgencií na urýchlené vybavenie žiadosti o MVI) zachovaná. Správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu EÚ za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel opodstatnene a v súlade so zákonom, keďže žalobca uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa nákupu, predaja a prepravy tohto tovaru - ojazdených motorových vozidiel. Práve z dôvodu zaslanej žiadosti o MVI správca dane rozhodnutím č. 9900430/5/5631310/2013/Tah zo dňa 18.12.2013, daňovú kontrolu prerušil od 23. decembra 2013 do 15. júna 2015, kedy obdržal odpoveď na žiadosť o MVI. Nevyhnutnosť zaslania žiadosti o MVI a dôležitosť odpovede na zaslanú žiadosť o MVI žalovaný, ako aj správca dane odôvodňovali preverením skutočností tak, aby daň bola určená správne, preto počas prerušenia daňovej kontroly správca dane zaslal až 5 urgencií na urýchlené vybavenie žiadosti o MVI.

12. Žalovaný mal za to, že krajský súd primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly poukázaním na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 EÚ zo dňa 15. februára 2011, na nariadenie Rady EÚ č. 904/2010, ako aj svojou ďalšou argumentáciou posúdil nesprávne. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR z ktorej jednoznačne vyplýva, že možnosť prerušenia daňovej kontroly je v justičnej praxi súdov v rámci správneho súdnictva plne akceptovaná (rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf/24/2012 zo dňa 13.11.2012 a rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/l8/2014 zo dňa 23.03.2016).

13. Na rozdiel od názoru krajského súdu mal žalovaný za to, že pri žiadosti o MVI správca dane postupoval v súlade s článkami nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, pretože bez požadovaných informácií nemohol v daňovej kontrole pokračovať z hľadiska dôvodu prerušenia uvedeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, ako aj z hľadiska čo najúplnejšieho zistenia

skutkového stavu v snahe správneho určenia dane a naplnenia základnej podstaty daňovej kontroly uvedenej v § 44 ods. 1 daňového poriadku.

14. Žalovaný poukázal na bod 79 odôvodnenia rozsudku, v ktorom krajský súd poukázal na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 zo dňa 15.02.2011, ktorá sa však na oblasť DPH podľa článku 2 bod 2 smernice nevzťahuje. Administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu členských štátov proti podvodom v oblasti DPH upravuje Nariadenie Európskych spoločenstiev č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Podľa článku 10 nariadenia žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po prijatí žiadosti. Podľa článku 12 nariadenia rady 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. Podľa žalovaného z uvedeného vyplýva, že lehoty sú určené pre orgán, ktorý je žiadaný na vybavovanie medzinárodného dožiadania, ale nie sú lehotami, ktoré stanovujú dobu - lehotu na prerušenie daňovej kontroly, vykonávanej žiadajúcim orgánom. Prerušenie daňovej kontroly v tuzemsku sa riadi daňovým poriadkom. Podľa ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Nakoľko počas prerušenia daňovej kontroly v súlade s § 61 ods. 5 daňového poriadku lehoty neplynú, mal žalovaný za to, že dĺžka výkonu predmetnej daňovej kontroly bola v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku.

3.
15. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s uvedenými právnymi názormi žalovaného nesúhlasí a rozsudok napadnutý kasačnou sťažnosťou považuje za zákonný. Poukázal, že doba trvania daňovej kontroly presiahla zákonom ustanovenú maximálnu dĺžku, v dôsledku čoho protokol o výsledku daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok a preto z neho vychádzajúce rozhodnutie správcu dne a žalovaného sú nezákonné. Z odpovede na MVI správca dane zistil, že spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s. r. o. vykázala dodávky vozidiel v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, a žalobca vykázal nákup od tejto spoločnosti v režime osobitnej úpravy zdaňovania. Pôvodne spoločnosť KAPITAL SYSTEM s.r.o. nadobudla od žalobcu ojazdené motorové vozidlá v režime podľa § 66 zákona o DPH (zdaňovanie prirážky pri použitom tovare), následne spoločnosť vozidlá spätne predala žalobcovi, ktoré skutočnosti boli správcovi dane známe pred žiadosťou o MVI. Podľa čl. 35 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 sa majú lehoty ustanovené v nariadení chápať ako maximálne, ktoré sa nemajú prekračovať a v záujme efektívnej spolupráce by informácie mali poskytovať bez zbytočného odkladu. Nespochybňuje oprávnenie štátu uskutočňovať všetky relevantné úkony zabezpečujúce dôsledné preverenie a určenie prípadnej daňovej povinnosti daňových subjektov, všetky tieto úkony štátu však majú byť uskutočnené v medziach všeobecne záväzných právnych predpisov spôsobom, ktorý nebude neprimeraným spôsobom zasahovať do práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, v súlade so zásadou proporcionality. Ďalej poukázal na závery rozsudku Krajského súdu v Trnave z 18. mája 2015, sp. zn. 14S/32/2014, týkajúce sa opakovaného zisťovania totožných informácií, kedy si správca dane môže osvojiť už zistené poznatky, ktoré získal v rámci dokazovania v súvislosti s inými daňovými kontrolami. S poukazom na konštatované navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a uložil žalovanému nahradiť trovy kasačného konania žalobcu v celom rozsahu.

4.
16. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 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).

17. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb

zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

18. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

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

20. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 15. júla 2013 bola u žalobcu začatá daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009.

21. Žalobca podal dňa 25. januára 2010 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť vo výške 71.875,72 eura, následne podal dodatočné daňové priznanie, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť vo výške 84.035,24 eura. Daňovou kontrolou v kontrolovanom zdaňovacom období správca dane zistil dodania troch ojazdených osobných motorových vozidiel tuzemským odberateľom - fyzickým osobám, o čom vyhotovil odberateľské faktúry č. FVKE1212_090260 zo dňa 15. decembra 2009, č. FVZA1411_090491 zo dňa 18. decembra 2009, a č. FVZA1430_0900636 zo dňa 28. decembra 2009, s poznámkou „mimo DPH“, pričom platiteľ dane na faktúre zároveň uviedol, že ide o osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH.

22. Z kontrolných zistení za zdaňovacie obdobie apríl 2009 vykonaných pred začatím daňovej kontroly vyplýva, že žalobca nadobudol osobné motorové vozidlá od zahraničného dodávateľa BCA Auktionen GmbH, Rakúsko. Z informácií od zahraničnej daňovej správy, ktoré správca dane získal v rámci výkonu miestneho zisťovania prostredníctvom žiadosti č. 500/322/1866/2011/FruM zo dňa 27. januára2011 plynie záver, že spoločnosť BCA Autoauktionen GmbH dodala v roku 2009 žalobcovi tovar - autá v celkovej hodnote 152.850,- eura, pričom uskutočnené transakcie nepodliehali osobitnej úprave uplatňovania dane pri použitom tovare.

23. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly vydal, z dôvodu zaslania žiadosti o MVI dňa 18. decembra 2013 rozhodnutie č. 9900430/5/5631310/2013/Tah o prerušení daňovej kontroly odo dňa 23. decembra 2013 do dňa obdržania odpovede na žiadosť o MVI. Správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu EÚ - Česká republika, za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel od zahraničného dodávateľa KAPITAL SYSTEM s.r.o., Praha, Česká republika, uskutočnených v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach september 2009, november 2009 a december 2009. Oznámením č. 945052/2015 zo dňa 17. júna 2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 15. júna 2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila.

24. Správca dane dňa 13. novembra 2015 vyhotovil Protokol č. 1670507/2015 z daňovej kontroly DPH vykonanej u žalobu za kontrolované obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 19. novembra 2015. Splnomocnený zástupca žalobcu doručil správcovi dane žiadosť o predĺženie lehoty na vyjadrenie sa k protokolu o 30 dní, tejto žiadosti správca dane vyhovel. Splnomocnený zástupca žalobcu správcovi dane dňa 27. januára 2016 doručil vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré správca dane dňa 15. apríla 2016 prerokoval so splnomocneným zástupcom platiteľa, o čom bola spísaná zápisnica na ústnom pojednávaní č. 102943650/2016. Vo vyrubovacom konaní nebolo potrebné vykonať ďalšie dokazovanie z dôvodu, že pripomienky a dôkazy predložené splnomocneným zástupcom žalobcu vo vyjadrení protokolu neobsahovali žiadne nové skutočnosti týkajúce sa záverov správcu dane uvedených v protokole.

25. Rozhodnutím č. 576513/2016 zo dňa 27. apríla 2016 správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.641,05 eura z dôvodu porušenia § 69 ods. 1 v

nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko pri dodaní motorových vozidiel žalobcovi použil dodávateľ BCA Autoauktionen GmbH. tzv. bežný režim zdanenia. Žalobca nadobudol osobné motorové vozidlá z iného členského štátu v súlade s § 11 zákona o DPH, preto pri následnom predaji týchto vozidiel nemohol uplatniť osobitný režim zdanenia podľa ust. § 66 zákona o DPH, ale bežný režim zdanenia. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1402742/2016 zo dňa 03. augusta 2016 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

26. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k.: 5S/207/2016-160 zo dňa 10. júla 2018, ktorým zrušil rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane , najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.
27. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

28. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.

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

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

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

32. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá zákona daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

33. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

34. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

35. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.
36. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa

začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

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

38. Podľa § 68 ods. 1 veta prvá daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

Podľa článku 7 ods. 1 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (ďalej len „smernica č. 2011/16/EÚ“) dožiadaný orgán poskytne informácie uvedené v článku 5 čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán už tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.
39. Podľa článku 7 ods. 2 smernice č. 2011/16/EÚ v niektorých osobitných prípadoch môžu byť medzi dožiadaným a dožadujúcim orgánom dohodnuté iné konečné lehoty, ako sú ustanovené v odseku 1.

40. Podľa článku 7 ods. 3 smernice č. 2011/16/EÚ dožiadaný orgán bezodkladne a v každom prípade najneskôr do siedmich pracovných dní od prijatia potvrdí dožadujúcemu orgánu prijatie žiadosti, podľa možnosti elektronicky.

41. Podľa článku 7 ods. 4 smernice č. 2011/16/EÚ do jedného mesiaca od prijatia žiadosti dožiadaný orgán oznámi dožadujúcemu orgánu všetky nedostatky v žiadosti a potrebu poskytnúť akékoľvek dodatočné súvisiace informácie. V takomto prípade lehoty stanovené v odseku 1 začínajú plynúť dňom, ktorý nasleduje po dni, keď dožiadaný orgán dostal potrebné dodatočné informácie.

42. Podľa článku 7 ods. 5 smernice č. 2011/16/EÚ, ak dožiadaný orgán nemôže odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, bezodkladne a v každom prípade do troch mesiacov od prijatia žiadosti oznámi dožadujúcemu orgánu dôvody, pre ktoré nedodržal termín, a dátum, do ktorého bude pravdepodobne môcť odpovedať.

43. Podľa článku 7 ods. 5 smernice č. 2011/16/EÚ, ak dožiadaný orgán nemá požadované informácie a nemôže odpovedať na žiadosť o informácie alebo odmietne odpovedať z dôvodov ustanovených v článku 17, dožadujúcemu orgánu oznámi dôvody bezodkladne a v každom prípade do jedného mesiaca od prijatia žiadosti.

6.
44. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

45. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu krajský súd teda musel skúmať procesné pochybenia orgánu verejnej správy namietané v žalobe, či sú takou vadou konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

46. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému

rozsudku Krajského súdu v Bratislave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

47. Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle zásady zákonnosti daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. 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, prejavom ktorej je ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

48. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na právny názor vyslovený v rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17. decembra 2013, že „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 povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. 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) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

49. Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonómie 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.

50. Predmetom preskúmania správnym súdom bola zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 576613/2016 zo dňa 27. apríla 2016 o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie december 2009, v ktorom si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodania tovaru - ojazdených osobných motorových vozidiel v tuzemsku, ktoré nadobudol z iného členského štátu od dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH, Rakúsko. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009 začala dňa 15. júla 2013 a bola prerušená v období od 23. decembra 2013 do 15. júna 2015 z dôvodu zaslania žiadosti o MVI do iného členského štátu EÚ - Česká republika, za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel od zahraničného dodávateľa KAPITAL SYSTEM s.r.o., Praha, Česká republika, uskutočnených v zdaňovacích obdobiach september 2009, november 2009 a december 2009. Protokol z daňovej kontroly č. 1670507/2015 za kontrolované obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009 obsahoval údaj o tom, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu ako aj záver o tom, že z odpovede na žiadosť o MVI nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností uvedených v daňových priznaniach k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia.

51. V danej veci je nesporne preukázané, že skutočnosti zisťované správcom dane žiadosťou o MVI zo dňa 18. decembra 2013 do iného členského štátu EÚ - Česká republika, na základe ktorej bola daňová kontrola prerušená od 23. decembra 2013 do 15. júna 2015, sa netýkali obchodných transakcií žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2009. Obchodné transakcie žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2009 sa týkali dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH Rakúsko. Správca dane požiadal rakúskeho správcu dane o MVI týkajúcich sa obchodov so spoločnosťou BCA Autoauktionen, ale v roku 2010 a 2011 (zápisnica č. 500/322/8282/10/Dur zo dňa 07. apríla 2010, č. 500/322/18343/10/FruM zo dňa 30. júla 2010 a č. 500/322/23239/10/FruM zo dňa 07. októbra 2010). Ani v jednej zápisnici z miestnych zisťovaní neboli správcom dane uvedené žiadne opatrenia a závery prijaté pri miestnom zisťovaní a nedošlo k žiadnemu upozorneniu ohľadne DPH režimu uplatneného žalobcom k obchodom so spoločnosťou BCA Autoauktionen GmbH. I keď správca dane vykonával spoločnú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009 bol povinný právomoc mu zverenú zákonom uplatňovať len v rozsahu, v akom mu bola zverená, t.j. postupovať v súlade so zákonom a na základe zákona. Prerušením daňovej kontroly síce nedochádza k predlžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, ale absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly za daný mesiac existoval relevantný dôvod.

52. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi Slovenskej a Českej republiky, spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj Nariadenie), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Nariadenie svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady č. 904/2010).

53. Podľa bodu 25 Nariadenia lehoty ustanovené v tomto Nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu. Podľa čl. 10 ods. 2 Nariadenia - lehota na poskytovanie informácií, žiadaný orgán poskytne informácie uvedené v čl. 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. Podľa ustanovenia čl. 12 oddiel 2 Nariadenia, 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.

54. Kasačný súd sa preto zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere poukazuje kasačný súd na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7 smernice a § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa. Pri procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie

informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede. Aj v takýchto prípadoch je potrebné postupovať účelne a efektívne, t.j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadaním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).
55. V prejednávanej veci kasačný súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 15. júla 2013 a ukončená dňa 19. novembra 2015 (doručením protokolu žalobcovi). Kasačný súd dáva do pozornosti aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 7Afs/22/2003 z 9. decembra 2004, v ktorom tento vyslovil, že „Zo základných zásad daňového konania, najmä z ustanovenia § 2 ods. 1 a 2 v spojení s § 16 ods. 1 vetou druhou zákona č. 337/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení zákona č. 255/1994 Zb. vyplýva, že správca dane musí pri daňovej kontrole postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote; výkon daňovej kontroly nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie na neskoršiu dobu a jednotlivé kroky daňovej kontroly musia po sebe nasledovať v primeraných časových intervaloch.“ V nadväznosti na uvedené kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty ustanovené v § 46 ods. 10 Daňového poriadku sú zákonné procesné lehoty, ktoré zákon stanovil na vykonanie daňovej kontroly. Keďže sú stanovené priamo zákonom, nie je možné, aby ich správca dane nerešpektoval, resp. aby mu boli prolongované jeho nadriadeným orgánom nad zákonom stanovenú hranicu. Ide o lehoty, počas plynutia ktorých je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 45 ods. 2 Daňového poriadku. Daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky). 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. Ak teda dôjde k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly o čas, po ktorý bola daňová kontrola prerušená z dôvodu získania informácií, ktoré sú bezpredmetné a nesúvisiace s predmetom daňovej kontroly, v čoho dôsledku nemôžu žiadnym spôsobom prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo správca dane požaduje v rámci medzinárodnej výmeny informácií také informácie, ktoré už boli predtým predmetom zisťovania a preverovania (v rámci tej istej daňovej kontroly alebo počas daňových kontrol za iné zdaňovacie obdobia medzi kontrolovaným daňovým subjektom a totožným obchodným partnerom; prípadne aj na základe viacerých žiadostí, ktoré bolo možné kumulovať do jednej žiadosti), lehota na výkon daňovej kontroly o takto využitý čas nemôže byť za žiadnych okolností predĺžená (t. j. nemožno túto dobu považovať za dobu, počas ktorej bola daňová kontrola prerušená v súlade so zákonom, v čoho dôsledku sa o túto dobu lehota na výkon daňovej kontroly nepredlžuje), a to aj keď navonok správca dane formálne zákonnú lehotu dodržal.

56. Žalovaný je názoru, že lehoty sú určené pre orgán, ktorý je žiadaný na vybavovanie medzinárodného dožiadania, ale nie sú lehotami, ktoré stanovujú dobu - lehotu na prerušenie daňovej kontroly, vykonávanej žiadajúcim orgánom. S názorom žalovaného, že pri žiadosti o MVI postupoval v súlade s článkami Nariadenia sa kasačný súd nestotožnil. Nemôže byť na ťarchu žalobcu, ak správca dane nevykoná medzinárodné výmeny informácií v lehote určenej Nariadením č. 904/2010. Takýmto postupom správcu dane dochádza k obchádzaniu zákona a v prípade akceptovania takéhoto postupu by daňová kontrola mohla trvať neobmedzený čas.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 44 daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 daňového poriadku.

58. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

59. Pokiaľ žalovaný v kasačnej sťažnosti tvrdil, že správca dane pri žiadosti o MVI postupoval v súlade s článkami nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010, pretože bez požadovaných informácií nemohol v daňovej kontrole pokračovať z hľadiska dôvodu prerušenia uvedeného v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, ako aj z hľadiska čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu v snahe správneho určenia dane a naplnenia základnej podstaty daňovej kontroly uvedenej v § 44 ods. 1 daňového poriadku, kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v danom prípade z odpovede na žiadosť o MVI nevyplynuli žiadne nové skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výšku daňových povinností žalobcu uvedených v daňových priznaniach.

60. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmavanej veci v súlade s uvádzanými zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jej trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nesmie byť použitý. Preto vydaniu rozhodnutí daňových orgánov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia júl 2009 predchádzal nezákonný postup.

7.
61. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu, ktorý mu predchádzal. Pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

62. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového orgánu verejnej správy a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.
63. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.