

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/61/2019
Identifikačné číslo spisu: 3019200046
Dátum vydania rozhodnutia: 29.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3019200046.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Pribelskej, PhD. a JUDr. Moniky Valášikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): BIZ MIND SK, s.r.o. v likvidácii, Dukelská 1219/13, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 342 220, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102647130/2018 zo dňa 20. decembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/10/2019-57 zo dňa 15. mája 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/10/2019-57 zo dňa 15. mája 2019
z a m i e t a.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102647130/2018 zo dňa 20.12.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj len „správca dane“) č. 184825/2018 z 03.04.2018, ktorým správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 40 346,60,- euro a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 2 123,19,- euro.

2. Krajský súd k námietke zákonnosti trvania daňovej kontroly poukázal na to, že v prejednávanej veci bol predmetom preverovania obchodný reťazec, ktorého sa zúčastnili aj subjekty so sídlami mimo územia Slovenskej republiky, pričom tu existovala objektívna potreba tieto jednotlivé články obchodu preveriť a zistiť informácie za účelom preverenia uplatneného nároku žalobcu. V tejto súvislosti krajský súd s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikované pod č. 60 v Zbierke č. 7/2016 uviedol, že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie

medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Ďalej konštatoval, že prerušením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly, naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že išlo o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie). Krajský súd považoval za využitie MVI a s tým spojené prerušenie daňovej kontroly zo strany správcu dane za legitímne.

3. K rozhodnutiu správcu dane o prerušení konania krajský súd uviedol, že toto nevykazuje nedostatky, ktoré by mali vzhľadom na svoju závažnosť a intenzitu za následok jeho nezákonnosť. K námietke, že správca dane vo výroku tohto rozhodnutia označil ako začiatok prerušenia daňovej kontroly deň vydania rozhodnutia, krajský súd uviedol, že uvedené nepredstavuje vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť tohto rozhodnutia. TK tomuto ďalej konštatoval, že správca dane síce neoznačil konkrétny deň, od ktorého je daňová kontrola prerušená uvedením mesiaca v roku a číselným označením dňa v tomto mesiaci, avšak tento deň dostatočným spôsobom konkretizoval a individualizoval, keď ho stotožnil s dňom vydania rozhodnutia o prerušení konania. Týmto bol podľa krajského súdu tento deň dostatočne jasne a zrozumiteľne určený, čo je pre posúdenie veci najpodstatnejšie. Ďalej konštatoval, že napriek absencii legálnej definície tohto pojmu v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj len „zákon č. 511/1992 Zb.“) je bežnému človeku zrejmé, ktorý deň sa myslí a vie ho bez ťažkostí identifikovať a súčasne (v predmetnej právnej veci) aj určiť, od ktorého dňa je daňová kontrola prerušená. Výrok rozhodnutia považoval krajský súd za dostatočne určitý, jasný a zrozumiteľný a skutočnosť, že došlo k prerušeniu konania pred tým ako bolo rozhodnutie doručené žalobcovi nemá podľa krajského súdu na vec vplyv.

4. K namietanej existencii dvoch rozhodnutí správcu dane v tej istej veci žalobcu krajský súd uviedol, hoci popri sebe po určitú dobu existovali dve rozhodnutia správcu dane vydané v tej istej právnej veci žalobcu, išlo v tomto prípade o stav, ktorý bolo potrebné vyriešiť zrušením v poradí druhého rozhodnutia (zo dňa 25.04.2018) vydaného správcom dane, k čomu aj došlo ešte v rámci administratívneho konania, v dôsledku čoho bol tento protiprávny stav odstránený.

5. Žalobca ako sťažovateľ, zastúpený advokátom podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že krajský súd prerušenie daňovej kontroly z dôvodu zisťovania informácií formou MVI odôvodňoval rozsudkom 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, avšak žalobca v žalobe poukazoval na neskorší rozsudok 1Sžf/1/2016 zo dňa 30.5.2017, ktorým bola riešená otázka prerušenia daňovej kontroly z dôvodu zisťovania informácií formou MVI. Citovaného rozsudku podľa sťažovateľa vyplýva že žiadosť správcu dane o MVI nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, nezačína sa konanie o žiadnej predbežnej otázke a ani konanie o inej skutočnosti a preto z tohto dôvodu nemôže byť kontrola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI podľa sťažovateľa nemá oporu v zákone č. 511/1992 Zb. a nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt, čo viedlo k tomu, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly. Sťažovateľ namietal porušenie zásady ne bis in idem z dôvodu, že žalovaný rozhodnutím vydaným dňa 31.07.2018 zrušil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.04.2018 a uvedené rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené až 05.11.2018, teda po viac ako 3 mesiacoch odo dňa vydania tohto rozhodnutia. Sťažovateľ uviedol, že ak by aj s podstatne menším časovým odstupom bolo doručené rozhodnutie o prerušení konania je otázne, ako by bolo možné bežnému človeku a aj správnym orgánom bez ťažkosti určiť, od ktorého dňa daňová kontrola prerušená.

6. Sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. III ÚS 24/2010 - 57, z ktorého vyplýva, že lehota pre vykonanie daňovej kontroly je zákonnou lehotou a záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly, pričom význam prerušenia konania je najmä v tom, že počas prerušenia lehoty neplynú a preto z rozhodnutia musí jednoznačne vyplývať, od ktorého dňa je konanie prerušené. Sťažovateľ aj s poukazom na zásadu ne bis in idem namietal existenciu dvoch rozhodnutí t. j. rozhodnutia z 03.04.2018 a z 25.04.2018, pričom sa nestotožnil s krajským súdom, že zrušením rozhodnutia z 25.04.2018 bol protiprávny stav odstránený. V tejto súvislosti namietol, že odstraňovanie nezákonnosti postupu správcu dane nemôže spôsobiť ďalšiu nezákonnosť a zaťažiť daňové konanie vadou, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť z dôvodu existencie dvoch rozhodnutí v tej istej veci, pričom povinnosťou správcu dane bolo doručiť pôvodne vydané rozhodnutie zo dňa 03.04.2018 v zákonným spôsobom a nie 25.04.2018 vydať ďalšie rozhodnutie. Sťažovateľ poukázal na rozdielnosť záverov judikatúry Najvyššieho súdu SR ohľadom zákonnosti prerušenia daňovej kontroly podľa §25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu získania informácií formou MVI a súčasne poukázal na nejednoznačný výklad ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., pričom V tejto súvislosti uviedol, že je potrebné vykladať predmetné ustanovenie v prospech subjektívnych práv a nie v prospech záujmov verejnej moci. Sťažovateľ namietal aj nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

7. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti pridržiaval svojich predchádzajúcich vyjadrení, stotožnil sa s napadnutým rozsudkom krajského súdu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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 <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

9. Kasačný súd považuje za relevantné pre prejednávanú vec posúdenie otázky, či bola v danom prípade prerušená daňová kontrola zákonným spôsobom.

10. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení platnom v čase rozhodovania správcu dane, môže správca dane konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

11. Kasačný súd z obsahu kasačných námietok zistil, že sťažovateľ namietal neexistenciu zákonného dôvodu pre prerušenie daňovej kontroly, v dôsledku čoho došlo k prekročeniu jej zákonom stanoveného časového limitu, pričom sťažovateľ súčasne namietal aj obsahové nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly č. 9311401/5/2439296/2012/Str zo dňa 06.09.2012 (ďalej aj len „rozhodnutie o prerušení“). Vo vzťahu k neexistencii zákonného dôvodu pre prerušenie daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že správca dane v rozhodnutí o prerušení uviedol dôvod, ktorým je potreba získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov, teda získanie informácií formou MVI. Správca dane v rozhodnutí o prerušení a zreteľne vymedzil, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa vydania citovaného rozhodnutia (t. j. 06.09.2012) do dňa obdržania odpovedí na žiadosti o MVI, ktoré špecifikoval z hľadiska ich číselného označenia ako aj dátumu.

12. Vo vzťahu k namietanej neexistencii zákonného dôvodu pre prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. kasačný súd uvádza, že dôvodom prerušenia bolo nepochybne podanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií do Českej republiky a Rakúska. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že realizácia MVI je nepochybne dôvodom pre prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., pričom pokiaľ sťažovateľ argumentoval, že v prípade aplikácie tohto inštitútu nejde o konanie o predbežnej otázke, či konanie o

inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, kasačný súd upozorňuje na normatívnu formuláciu citovaného ustanovenia, ktoré tieto citované dôvody vymedzuje slovom „najmä“. V tejto súvislosti je tak zrejmé, že zákonodarca vo vzťahu k prerušeniu daňovej kontroly v zmysle § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. poskytol správcovi dane relatívne širší zákonný priestor pre prerušenie konania v odôvodnených prípadoch, pričom takýmto prípadom jednoznačne je aj MVI hoci ho sťažovateľ nevníma ako „konanie“ resp. niektorý z explicitne vymenovaných dôvodov v § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu aplikácie inštitútu MVI je založená okrem iného aj na tom, že MVI predstavuje významný prostriedok získavania informácií v prípade, ak je predmetom dokazovania rozhodujúca skutočnosť ovplyvňujúca určenie dane, ktorou je deklarované uskutočnenie intrakomunitárneho obchodu. Túto skutočnosť je žiaduce preveriť práve prostredníctvom MVI. Je zrejmé, že vzhľadom na zákonné časové limity daňovej kontroly by z objektívneho hľadiska v praxi bolo takmer nemožné realizovať MVI bez toho, aby táto zákonná lehota pre vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená. Pokiaľ by teda MVI nepredstavovalo relevantný dôvod pre prerušenie daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktorým nastáva účinok spočívania lehôt (vrátane lehoty pre ukončenie daňovej kontroly), tak samotný inštitút MVI by sa týmto minul svojmu účinku a v konečnom dôsledku by sa uvedené mohlo javiť ako prekážka, resp. skutočnosť sťažujúca uplatňovanie resp. aplikáciu Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty.

13. Kasačný súd sa v nadväznosti na uvedené stotožňuje so záverom krajského súdu v bode 39 napadnutého rozsudku, z ktorého vyplýva, že aplikácia MVI predstavuje dôvod pre prerušenie daňovej kontroly, pričom okrem krajským súdom zmieneného rozsudku 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, poukazuje aj na neskoršie rozsudky Najvyššieho súdu SR napr. vo veciach sp. zn. 8 Sžf 51/2016 zo dňa 23. augusta 2018, či sp. zn. 3Sžfk/53/2017 zo dňa 21.11.2018, v zmysle ktorých je podľa kasačného súdu záver o možnosti prerušenia daňovej kontroly podľa §25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. z dôvodu MVI ustálený.

14. K otázke namietaných formálnych a obsahových nedostatkov, spočívajúcich najmä v tom, že vo výroku rozhodnutia nie je uvedený konkrétny dátum, ale formulácia „daňová kontrola sa prerušuje odo dňa vydania tohto rozhodnutia“, kasačný súd uvádza, že túto námietku považuje za nedôvodnú. Kasačný súd sa v tomto smere stotožňuje s názorom krajského súdu v bode 33, podľa ktorého správca dane deň začiatku prerušenia daňovej kontroly dostatočným spôsobom konkretizoval a individualizoval, keď ho stotožnil s dňom vydania rozhodnutia o prerušení konania. Len z dôvodu neuvedenia konkrétneho číselného vymedzenia dátumu nemožno považovať rozhodnutie o prerušení za nedostatočné resp. nezákonné, keďže dostatočne presne a zrozumiteľne určuje začiatok prerušenia daňovej kontroly, hoci správca dane tento určil opisným spôsobom a to tak, že začína dňom vydania citovaného rozhodnutia, ktorý je na predmetnom rozhodnutí uvedený v záhlaví (t. j. 06.09.2012).

15. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa v kontexte žalobných námietok s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v ostatnom v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamieta ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

16. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.