

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/51/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200657  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.08.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200657.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobkyne CRH (Slovensko), a.s., so sídlom 906 38 Rohožník, IČO: 00 214 973, právne zastúpená PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Karadžičova 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 116456/2016 zo dňa 4. februára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/80/2016-73 zo dňa 10. mája 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobkyni p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 1610313/2015 zo dňa 29.10.2015 vyrubil žalobkyni podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 41.809,27 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 116456/2016 zo dňa 04.02.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny

súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení uviedol, že v danom prípade základ žalobných námietok žalobkyne tvorilo tvrdenie, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH vykonaná u žalobkyne za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprímerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií. Zároveň namietala, že výsledky medzinárodného dožiadania informácií sa nepretavili do žiadneho z napadnutých rozhodnutí. Žalovaný k uvedenému namietol, že žalobkyňa túto námietku dĺžky daňovej kontroly nevzniesla v priebehu daňového konania, t. j. vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Súd z administratívneho spisu zistil, že žalobkyňa skutočne námietku o dĺžke daňovej kontroly neuplatnila v daňovom konaní. Na tomto mieste však súd poukázal na názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrený v rozhodnutí pod sp. zn. 5SŽF/75/2015 zo dňa 26.01.2017, podľa ktorého sa v správnom súdnictve neuplatňuje vo vzťahu k daňovému poriadku 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 žalobkyňa v žalobe oponovala aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné k týmto námietkam zaujať právny názor, čo súd aj učinil.

5. Na 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 súd z obsahu administratívneho spisu nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015, kedy žalobkyňa (kontrolovaný daňový subjekt) prevzala protokol (daňová kontrola je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly - § 46 ods. 9 Daňového poriadku, takto tomu bolo v prejednávanej veci). Celkovo teda daňová kontrola aj s prerušením trvala 961 dní.

6. Daňový poriadok umožňuje daňovú kontrolu prerušiť, pričom rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Súd v prípade, ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, musí skúmať dôvodnosť (zákonnosť) takéhoto prerušenia. V tejto súvislosti je potrebné upozorniť na § 44 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), 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. Ustanovenie § 44 Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojitosti s jednou z jeho základných zásad (§ 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku), podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správnomu určeniu a vyrubeniu dane.

7. V prejednávanej veci z pripojeného administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22.05.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku, dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa DPH. Oznámením zo dňa 28.01.2015 správca dane pokračoval v

daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 04.05.2015 (žalobkyňa ho prevzala 06.05.2015). Daňová kontrola bola teda prerušená 614 dní.

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

9. Krajský súd ďalej uviedol, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane je povinný dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, čo je významné nielen pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektívnosť a účelnosť daňovej kontroly. Uvedené súd zdôraznil hlavne v kontexte námietky žalobkyne, že správca dane disponoval zisteniami uvedenými v bode 3 a 13 odôvodnenia tohto rozsudku, ktoré sa ako jediné pretavili do napadnutých rozhodnutí už pred spornými medzinárodnými výmenami informácií.

10. Ak žalobkyňa namietala nezákonné prerušenie daňovej kontroly (neefektívne, nadbytočné), ako aj nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, bude úlohou súdu, z hľadiska kvality zákonnosti, posúdiť, či v posudzovanej veci bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Takýto postup je v súlade s názorom vysloveným Ústavným súdom Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 25.10.2016. Na odstránenie pochybností krajský súd zdôraznil, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe v prejednávanej veci nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia. Až skúmanie konania správcu dane a žalovaného v spojení s odôvodnením napadnutého rozhodnutia s prihliadnutím na žalobné námietky viedlo súd k zrušeniu napadnutého rozhodnutia.

11. Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov, v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z medzinárodnej výmeny informácií), dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takého náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

12. Správny súd považoval teda za potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly v prejednávanej veci. Za týmto účelom súd preskúmal napadnuté rozhodnutia, pričom upriamil

pozornosť aj na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená na obdobie skoro dvoch rokov. Po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov z tohto pohľadu dospel súd k záveru, že v nich absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly. Inými slovami, výsledky takéhoto preverenia neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvoištančného ani druhoištančného správneho orgánu. Absentujú v nich zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

13. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že protokol z daňovej kontroly obsahuje údaj o tom, že správca dane zaslal za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok tovaru do iného členského štátu pre zahraničných odberateľov žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a údaj o tom, že správca dane využil inštitút dožiadania miestne príslušného správcu dane. Tiež záver o tom, že z odpovedí na predmetné žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a výsledkov preverovania prostredníctvom dožiadania miestne príslušného správcu dane nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2009. Takisto súd nespochybňuje, že správca dane vo svojom rozhodnutí (prvoištančného rozhodnutie) na str. 45 poukazuje na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a tiež na to, že splnomocnený zástupca daňového subjektu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, členskými štátmi zaslania žiadostí a o obchodných partneroch, s ktorými predmetné žiadosti súvisia. Odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záveru správcu dane a žalovaného premietnutého do napadnutých rozhodnutí však toto odôvodnenie neposkytlo. V napadnutom rozhodnutí žalovaného rozsiahla medzinárodná výmena informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha žalovaného pri jej vyhodnocovaní absentuje úplne.

14. Žalovaný sa snažil absenciu odôvodnenia nahradiť vo vyjadrení k žalobe. Súd na tomto mieste však zdôraznil, že preskúmava zákonnosť rozhodnutia žalovaného a doplnenie dôvodov vo vyjadrení k žalobe nemôže nahradiť chýbajúcu právnu argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Uvedený názor súdu je v súlade s ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu, podľa ktorej „vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať, resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmvacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom“, v tomto prípade do sféry kompetencie správcu dane v agende vymedzenej daňovým poriadkom a zákonom o DPH. Pokiaľ totiž súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia, resp. skutkové a právne úvahy, na základe ktorých bolo rozhodnutie vydané, robí tak výlučne cez odôvodnenie tohto rozhodnutia, a nie prostredníctvom obsahu administratívneho spisu, resp. dôvodov doplňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v rozhodnutí.

15. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takýto nedostatok je možné považovať prípad, keď nie je zrejmé, z akých dôkazov žalovaný v konaní vychádzal, resp. nie je zrejmé, aký vplyv mali skutočnosti zistené z vykonaného dokazovania na samotné rozhodnutie. Na jednej strane je potrebné, aby bola dobre vystihnutá podstata veci a aby odôvodnenie nebolo zbytočne zaťažované údajmi a úvahami bezvýznamnými, ktoré sú na úkor zrozumiteľnosti rozhodnutia. Na druhej strane je zároveň potrebné, aby rozhodnutie správneho orgánu obsahovalo správnu úvahu o tom, ako sa správny orgán vysporiadal a ako vyhodnotil skutočnosti získané vykonaným dokazovaním, a teda, aby jeho rozhodnutie netrpelo nedostatkom dôvodov. Žalobou napadnuté rozhodnutia tieto požiadavky nespĺňajú, nakoľko z nich nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa prvoištančný orgán a žalovaný vysporiadali so zisteniami vyplývajúcimi z rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej správcou dane. Taktiež z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu

konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými už nakladal v čase prerušenia daňovej kontroly. Rozhodnutie žalovaného nie je výsledkom postupu podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, keďže žalovaný nebral ohľad na skutočnosti (výsledky rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií vykonanej počas daňovej kontroly), ktoré mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a na ktoré ako odvolací orgán mal prihliadať. Je nepochybné, že správca dane pre vyvodenie záveru premietnutého do rozhodnutia použil predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Preto bolo povinnosťou žalovaného, ak potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť postupu správcu dane pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom dlhého prerušenia daňovej kontroly. To všetko aj s ohľadom na skutočnosť, že správca dane uskutočnil rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií až po 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa správca dane dozvedel o obchodoch žalobkyne, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval. Z dôvodu absencie týchto dôvodov súd nemohol posúdiť zákonnosť prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ani jej dĺžku, a teda celkovú správnosť postupu správcu dane.

16. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je tiež potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V súvislosti s posudzovaním dĺžky konania daňovej kontroly krajský súd uviedol, že v spojitosti s implementáciou smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS bol prijatý zákon č. 442/2012 Z. z., ktorý reflektuje rozsah vyššie uvedenej smernice. V rámci medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní bol vyššie uvedeným zákonom zavedený nový inštitút pravidelnej výmeny vopred určeného druhu informácií týkajúcich sa osôb majúcich trvalý pobyt alebo sídlo v inom členskom štáte a zároveň boli ustanovené lehoty na vybavenie žiadostí o výmenu informácií, na poskytovanie informácií bez žiadosti, ako aj lehoty na oznámenie výsledku využitia poskytnutých informácií. 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. 7a ust. § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa. Z administratívneho spisu, ako je popísané v bode 14, krajský súd zistil, že správca dane obdržal skoro všetky odpovede na medzinárodné dožiadania v priebehu roka 2014 (teda do 22.05.2014). Výnimkou bola žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až dňa 26.01.2015 a maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobkyňou maďarskému daňovému subjektu WINKLER-TÜZÉP KERESKEDELMIGYÁRTÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, kde obdržal správca dane odpoveď dňa 02.06.2014. Napriek tomu správca dane pokračoval v konaní až dňa 26.01.2015 a rozhodol až dňa 29.10.2015. Na tomto mieste súd zdôraznil, že nedodržanie maximálnej 6 mesačnej lehoty na vybavenie žiadostí o výmenu informácií nemôže ísť na ťarchu práv žalobkyne pri výkone daňovej kontroly v kontexte dôvodov uvedených vyššie. Dochádza tým k narušeniu princípu proporcionality, ako je popísané v bode 47 tohto rozsudku.

17. Na základe zistených skutočností v tomto konaní súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti a ako také je potrebné ho zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

18. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech v konaní bol žalobkyňi tento nárok priznaný.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

19. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g), v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok

krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že jeho rozhodnutie trpí nepreskúmateľnosťou a trvá na názore, že rozhodnutie je dostatočne odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ ďalej trvá na tom, že sa s námietkami žalobkyne dostatočne vysporiadal, pričom odôvodnenie plne korešponduje s výrokom rozhodnutia. Podľa jeho názoru sťažovateľ postupoval podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku.

21. Podľa názoru sťažovateľa sa v danom prípade nejedná o sporné prerušenie daňovej kontroly a podľa výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií nie je možné posudzovať účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Správca dane totiž nevie aké výsledky vyplynú z dožiadania.

22. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že posúdenie veci krajským súdom bolo vykonané správne, a preto navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil ako vecne správny.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

23. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21. augusta 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie sťažovateľa a vec mu vrátil 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 rozhodnutie sťažovateľa, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalobkyňou ako aj správnych orgánov, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

27. 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.

28. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

29. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

30. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

31. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

32. 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.

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

34. 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. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

35. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

36. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

37. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

38. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

39. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

40. Podľa § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne požadovanú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie. Príslušný orgán Slovenskej republiky poskytne dostupnú informáciu príslušnému orgánu členského štátu najneskôr do dvoch mesiacov odo dňa prijatia žiadosti o poskytnutie informácie.

41. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

42. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

43. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

44. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane je oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočností týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočností týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočností týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

45. Kasačný súd k veci uvádza, 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. 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.

46. 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 prietahov 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.

47. Vzhľadom na uvedené sa kasačný súd stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorých je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom odôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti, tak ako to správne konštatoval krajský súd.

48. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov kasačný súd konštatuje, že z ich obsahu jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní skoro dvoch rokov, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvoinštančné, ako ani druhoinštančné rozhodnutie daňových orgánov zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

49. Kasačný súd rovnako ako krajský súd podotkol, že nespochybňuje skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly obsahoval údaj o tom, že správca dane zaslal za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodávok tovaru do iného členského štátu pre zahraničných odberateľov žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ako aj záver o tom, že z odpovedí na predmetné žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2009. Kasačný súd mal zároveň za preukázané, že správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a tiež, že splnomocnený zástupca daňového subjektu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, členskými štátmi zaslania žiadostí a o obchodných partneroch, s ktorými predmetné žiadosti súvisia. Za podstatné v danej veci však kasačný súd považuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými disponoval už v čase prerušenia daňovej kontroly. V prejednávanej veci je nepochybné, že správca dane využil ako podklad pre svoje rozhodnutie predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu bol sťažovateľ povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom takmer dva roky trvajúceho prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd podotýka, že v rozhodnutí sťažovateľa zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne.

50. Uvedenému záveru neodporuje ani tvrdenie sťažovateľa, s ktorým sa stotožnil aj kasačný súd, a to že účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly nemožno posudzovať podľa výsledkov medzinárodnej výmeny informácií z dôvodu, že správca dane nemôže vopred predpokladať obsah zistených skutočností z jednotlivých odpovedí, ich vzájomné súvislosti a ani skutočnosť, či takto získané informácie budú mať a v akom rozsahu, vplyv na správne určenie dane, resp. či tieto informácie vôbec využije pri rozhodovaní vo veci. Kasačný súd k veci dodáva, že popri účelnosti a odôvodnenosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je potrebné posudzovať aj primeranosť dĺžky predmetného prerušenia, na čo upozornil aj krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia.

51. V prejednávanej veci mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú

kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015, kedy žalobkyňa ako kontrolovaný daňový subjekt prevzala protokol. Celkovo teda daňová kontrola aj s prerušením trvala 961 dní. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22.05.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku, dôvodiac začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t.j. z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa DPH. Oznámením zo dňa 28.01.2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 04.05.2015. Daňová kontrola bola teda prerušená 614 dní. K veci kasačný súd uvádza, že daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej moci do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy R). 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. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, 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“.

52. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobkyne v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade so zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Kasačný súd zároveň podotýka, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale až preskúmaním odôvodnenia rozhodnutí správcu dane a sťažovateľa viedlo tak ako krajský súd aj kasačný súd k záveru o potrebe zrušenia napadnutého rozhodnutia sťažovateľa.

53. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane obdržal prevažnú väčšinu odpovedí na medzinárodné dožiadania do konca prvého polroka 2014. Výnimku tvorila žiadosť adresovaná maďarskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená dňa 02.06.2014 a žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až dňa 26.01.2015. Napriek uvedenému správca dane pokračoval v konaní až dňa 26.01.2015 a rozhodol až dňa 29.10.2015. V danej veci tak nebola dodržaná maximálna lehota na vybavenie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (uvedená v § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z.) a uvedená skutočnosť nesmie byť na ťarchu práv žalobkyne, pretože by to malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.

54. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predĺžovania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predĺžovaniu daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci správca dane rozposlal jednotlivé žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií až po viac ako 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa dozvedel o obchodoch žalobkyne, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval, t. j. až v čase blížiaceho sa uplynutia jednoročnej lehoty stanovenej na realizáciu daňovej kontroly. Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu zintenzívňuje nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobkyne.

55. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a

prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nie sú v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, a teda trpia vadou nepreskúmateľnosti.

56. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

57. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobkyni, ktorá v tomto konaní mala úspech, ich náhradu priznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.).

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

#### **Poučenie:**

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