

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/54/2018
Identifikačné číslo spisu: 1017200289
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1017200289.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: FERRO CORE, a. s., Gr?sslingova 45, Bratislava, právne zastúpený: AK Antol, s.r.o., Kupeckého 2542/72, Pezinok, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104491171/2016 zo dňa 15. decembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/43/2017-65 zo dňa 18. januára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/43/2017-65 zo dňa 18. januára 2018 z a m i e t a.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorej rozhodne Krajský súd v Bratislave po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

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. 104491171/2016 zo dňa 15.12.2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „daňový úrad“) č. 103914828/2016/9104408/Rohá zo dňa 14.09.2016 a vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 51 520,24 €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 32 271,43 € a vyrubil daň v sume 19 248,81 €. O trovách konania rozhodol súd podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného krajský súd zistil, že správca dane vydal dňa 02.10.2012 oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, ktorým žalobcovi oznámil, že dňa 18.10.2012 u neho začne daňovú kontrolu za

zdaňovacie obdobie júl 2012. Sťažnosť žalobcu na nečinnosť správcu dane zo dňa 25.03.2013 bola daňovým úradom vyhodnotená ako neopodstatnená. Dňa 08.08.2013 vydal správca dane rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu zaslania dožiadania vzťahujúceho sa na medzinárodnú výmenu daňových informácií. Krajský súd v Bratislave, na základe žaloby žalobcu, uznesením č.k. 1S/132/2014-23 zo dňa 16.10.2014 uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 v lehote 60 dní od právoplatnosti vydaného uznesenia. Oznámením zo dňa 12.01.2015 daňový úrad pokračoval v daňovej kontrole. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 9104408/5/58425/2015/NecZ zo dňa 12.01.2015 (ďalej len „protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu dňa 26.01.2015. Žalobca sa písomne vyjadril podaním zo dňa 16.02.2015.

3. Krajský súd poukázal na konania vedené na Krajskom súde v Bratislave, týkajúce sa totožných účastníkov a ktorých predmetom bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného o znížení nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011, júl 2011, august 2012 pod sp. zn. 1S/161/2016 (rozsudok zo dňa 02.02.2017), sp. zn. 6S/81/2017 (rozsudok zo dňa 14.12.2017) a sp. zn. 2S/41/2017 (rozsudok zo dňa 20.09.2017) a preto vychádzal z odôvodnení týchto rozsudkov.

4. Krajský súd sa v odôvodnení rozsudku zaoberal skutočnosťou, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly, nakoľko mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že daňový úrad začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie za zdaňovacie júl 2012 dňa 18.10.2012 a ukončil ju dňa 26.01.2015, prevzatím protokolu z daňovej kontroly. Krajský súd upozornil na ust. § 44 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“), podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky), 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. 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 správne určeniu a vyrubeniu dane.

5. Krajský súd ďalej uviedol, že lehota jedného roka na vykonanie daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly však platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytne správcovi dane potrebnú súčinnosť. Ak správca dane nerešpektuje maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, poruší tým nielen ustanovenie o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti (proporcionality) a zásadu zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je vykonaná v súlade so zákonom, t.j. v rámci zákonom maximálne povolenej dĺžky trvania daňovej kontroly a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V tejto súvislosti krajský súd upozornil na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS/24/2010 zo dňa 29.06.2010.

6. Podľa názoru krajského súdu 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, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly. Krajský súd mal za to, 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.

7. V prejednávanej veci krajský súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 18.10.2012 a ukončená dňa 26.01.2015. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality krajský súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane síce správne požadoval od príslušných orgánov cudzieho štátu (Českej republiky a Maďarskej republiky) informácie v dvoch žiadostiach, avšak po rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 08.08.2013 až do ukončenia daňovej kontroly dorúčením protokolu žalobcovi dňa 26.01.2015 nevykonal akýkoľvek ďalší úkon smerujúci k prekonaniu prekážky brániacej rozhodnutiu vo veci vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Navyše v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorý uznesením č.k. 1S/132/2014-23 zo dňa 16.10.2014 nariadil správcovi dane pokračovať v kontrole a ukončiť ju vydaním rozhodnutia v lehote 60 dní od právoplatnosti uznesenia. Krajský súd preto konštatoval, že postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Z obsahu administratívneho spisu krajskému súdu nevyplývalo, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. že by mu nebol poskytoval primeranú súčinnosť, pretože na každú výzvu správcu v primeranej lehote reagoval a sám navrhoval správcovi dane vykonať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Ak teda správca dane nerešpektoval zákonom stanovenú maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým daňový poriadok (zásadu proporcionality a zákonnosti v daňovom konaní).

2.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

9. Žalovaný nesúhlasil so záverom krajského súdu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Uviedol, že daňová kontrola u žalobcu začala dňa 18.10.2012 a bola ukončená dorúčením protokolu dňa 26.01.2015. Správca dane na základe preverovania intrakomunitárnych dodávok na území spoločenstva a zaslanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií rozhodnutím č. 9104408/5/3732066/2013 zo dňa 08.08.2013 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 14.08.2013 a v jej výkone pokračoval odo dňa 09.12.2014, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. 1S 132/2014-23 zo dňa 03.12.2014, ktorým súd uložil Daňovému úradu Bratislava povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 v lehote 60 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia. V zmysle vyššie uvedeného vyplýva, že daňová kontrola prebiehala v čase od 18.10.2012 do 13.08.2013 (300 dní), od 10.12.2014 do 26.01.2015 (48 dní), t.j. 348 dní, teda žalovaný neporušil daňový poriadok, ani zásadu primeranosti v daňovom konaní. Žalovaný podotkol, že v zmysle § 61 daňového poriadku lehoty neplynú, ak bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona o medzinárodnej pomoci.

10. Žalovaný ďalej uviedol, že v danom prípade správca dane preveroval jednotlivé daňové subjekty zapojené do reťazca nákupu a predaja betonárskej ocele a po vyčerpaní všetkých možností preverenia zdaniteľných obchodov v tuzemsku, požiadal v zmysle nariadenia Rady (EU) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty o medzinárodnú výmenu informácií príslušné orgány cudzieho štátu o zaslanie informácií a preverenie žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov.

11. Žalovaný poukázal na fakt, že v rámci efektívnosti nebolo možné kumulovať žiadosti o výmenu informácií viacerých daňových subjektov, i napriek skutočnosti, že príslušným správcom dane je Česká republika, poprípade Maďarská republika. Skutočnosť, že žalobca poskytoval informácie postupne, mala za následok opakované zasielanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií z dôvodu preverenia informácií poskytnutých žalobcom. Žalovaný uviedol, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EU) č. 904/2010.

12. Žalovaný nesúhlasil s poukazovaním súdu na konania vedené pod sp. zn. 1S/161/2016, 6S/81/2017 a 2S/41/2017 predmetom ktorých bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného a správcu dane o znížení nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobia jún 2011, júl 2011 a august 2012, nakoľko sa súd sa v predmetných konaniach nezaoberal meritom veci, ale dĺžkou trvania daňovej kontroly, ktorú neposúdil správne. Žalovaný uviedol, že už vo svojom rozhodnutí, ako aj vyjadrení k žalobe riadne preukázal, že výkon daňovej kontroly nepresiahol zákonom stanovenú maximálnu lehotu jedného roka, preto poukazovanie súdu na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III US 24/2010 z 29.06.2010 a rozsudku NS SR 8Sžf/55/2011 zo dňa 25.09.2012 je v tomto prípade neopodstatnené.

13. Podľa žalovaného daňové orgány prijali záver k predmetnej veci na základe výsledkov, ktoré boli zistené v priebehu výkonu daňovej kontroly a ktoré boli správcom dane uskutočňované v súlade s daňovým poriadkom. Žalobca počas výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, čo znamená, že neuniesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie a použitie zdaniteľných obchodov deklarovaných na uvedených faktúrach na účely svojej podnikateľskej činnosti.

14. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného písomne nevyjadril.

3.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky 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).

16. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

17. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú 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 sťažnosťou 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. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

21. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012, ktorá začala dňa 18.10.2012 v súlade s ust. § 46 ods. 2 daňového poriadku na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9102408/5/2784244/2012/Jar zo dňa 02.10.2012. Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9104408/5/3732066/13/Jar zo dňa 08.08.2013 správca dane daňovú kontrolu prerušil od 14.08.2013 z dôvodu preverenia intrakomunitárnych obchodov v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

Oznámením č. 9104408/5/41441/2015/NecZ zo dňa 12.01.2015 informoval žalobcu, že na základe uznesenia Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/132/2014-23 zo dňa 16.10.2014, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 09.12.2014 pokračuje odo dňa 10.12.2014 vo výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2012.

22. Správca dane o výsledku daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2012 vyhotovil protokol č. 9104408/5/58425/2015/NecZ zo dňa 12.01.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 26.01.2015. Správca dane nasledujúci deň po doručení protokolu spolu s výzvou začal vyrubovacie konanie. Na základe vyjadrenia žalobcu, doručeného správcovi dane dňa 16.02.2015 pokračoval správca dane vo vyrubovacom konaní v dokazovaní. S výsledkami zistení a preverovaní vo vyrubovacom konaní správca dane oboznámil žalobcu dňa 25.07.2016, o čom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 103586981/2016/9104408/Rohá.

23. Daňovou kontrolou bolo zistené porušenie § 43 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ktoré viedlo k zvýšeniu dane za uskutočnené zdaniteľné plnenia za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2012, v ktorom žalobca uskutočnil dodávky tovaru (betonárskej ocele a plechov) v rámci SR a v rámci EÚ (Česká republika, Maďarsko). Správca dane preveril formou medzinárodnej výmeny informácií prostredníctvom FR SR dodania deklarované v zmysle vystavených faktúr pre subjekty Waren Transport s.r.o., ČR a PROFEET HUNGARY Kft., HU.

24. Rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 103914828/2016/9104408/Rohá zo dňa 14.09.2016 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 51 520,24 €, nepriznal nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 32 271,43 € a vyrubil daň v sume 19 248,81 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane potvrdil, nakoľko žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované na sporných faktúrach, čím nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/43/2017-65 zo dňa 18.01.2018, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie, preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

26. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, 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 predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.

27. Podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

28. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

29. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

31. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá 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/.

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

33. 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, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

34. 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.

35. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

36. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

38. Podľa § 6 ods. 1 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ďalej len „zákon o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní“) príslušný orgán Slovenskej republiky informáciu týkajúcu sa daní podľa § 3

a) poskytuje na základe žiadosti o poskytnutie informácie príslušného orgánu členského štátu,

b) požaduje od príslušného orgánu členského štátu na základe žiadosti o poskytnutie informácie.

39. Podľa § 6 ods. 5 zákona o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní je 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 nedodrжал termín, a dátum, do ktorého bude pravdepodobne môcť odpovedať.

45. 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.

5.

46. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

47. 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 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Zo zásady zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. V daňovom konaní sa uplatňuje i požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Požiadavku proporcionality zákonodarca formuloval exaktne určením časového rozsahu daňovej kontroly, nakoľko táto nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa konštatoval, že daňová kontrola trvajúca dlhšie, než zákon dovoľuje, narúša 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).

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

49. 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 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.

50. K námietke žalovaného, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s daňovým poriadkom a nebola prekročená zákonom maximálne povolená dĺžka jej trvania vzhľadom na skutočnosť, že v zmysle § 61 daňového poriadku lehoty neplynú, ak bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona o medzinárodnej pomoci pri správe daní, kasačný súd uvádza, že vo veciach totožných účastníkov Najvyšší súd Slovenskej republiky už rozhodol o kasačných sťažnostiach žalovaného rozsudkami sp. zn. 6Sžfk/18/2018 zo dňa 13.02.2019 (daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011), sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019 (zdaňovacie obdobie august 2012) a sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27.02.2019 (zdaňovacie obdobie jún 2011), v ktorých sa konajúce senáty zaoberali otázkou, či postup správcu dane pri výkone daňových kontrol na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti u žalobcu zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči žalobcovi.

51. Podľa ust. § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

52. Kasačný súd v súlade s citovaným ustanovením § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019, ktorý rozhodoval ako kasačný súd o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, týkajúcej sa rovnakých účastníkov konania, ale iného zdaňovacieho obdobia (august 2012), z odôvodnenia ktorého uvádza nasledovné :

„47. 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 15.02.2011 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.

48. 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.

49. 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 dožiadávaním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).

50. Daňovú kontrolu je potrebné vykonávať v súlade so zákonom a v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu, čiže rozsah kontroly musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

51. V prejednávanej veci kasačný súd ustálil, že daňová kontrola bola začatá dňa 16.11.2012. Dňa 26.01.2015 bola daňová kontrola ukončená (žalobcovi bol doručený protokol) po opakovanom (trikrát) prerušení z totožných dôvodov. Za postup správcu dane, ktorý bol v rozpore so zásadou proporcionality, kasačný súd jednoznačne považoval skutočnosť, že správca dane požadoval od

príslušných orgánov cudzieho štátu (Maďarskej republiky) informácie po častiach, kedy v záujme efektívnosti bolo možné (a aj potrebné) ich kumulovať. Zároveň kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že prvýkrát bola daňová kontrola prerušená od 10.05.2013 do 12.09.2013 (t.j. 126 dní), druhýkrát bola daňová kontrola prerušená od 05.11.2013 do 03.06.2014 (t.j. 211 dní) a tretíkrát bola daňová kontrola prerušená od 01.08.2014 do 12.12.2014 (t.j. 134 dní), pričom v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/138/2014-27 z 03.12.2014, ktorým bola správcovi dane uložená povinnosť konať a rozhodnúť vo veci v lehote troch mesiacov od právoplatnosti vydaného uznesenia. Z uvedených dôvodov je potrebné konštatovať, že takýto postup správneho orgánu bol neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Podľa kasačného súdu (vyplýva to aj z administratívneho spisu) neexistoval žiadny zákonný dôvod na 1 rok a takmer 4 mesiace trvajúce prerušenie daňovej kontroly. Takéto prerušenie potom objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

52. V tejto súvislosti dáva kasačný súd 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.“

53. S ohľadom na konštatované závery preto nemohol kasačný súd prisvedčiť námietkam sťažovateľa, ktorý tvrdil, že všetky dôkazy obstarané do vydania protokolu sú zákonné dôkazy, daňová kontrola bola vykonaná v súlade s daňovým poriadkom, lehota nebola prekročená, nedošlo k porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Rovnako neopodstatnenou je preto námietka sťažovateľa, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil žiadaného českého alebo maďarského správcu dane na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

54. 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.

55. Uvedenou otázkou sa kasačný súd zaoberal aj vo svojom rozhodnutí 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“.

56. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmvanej 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.

57. Námietky žalovaného uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

53. V prejednávanej veci z obsahu administratívneho spisu nesporne vyplýva, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september

2012 začala u žalobcu podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, t.j. 18.10.2012 a ukončená dňa 26.01.2015, doručením protokolu z daňovej kontroly č. 9104408/5/58425/2015/NecZ žalobcovi v zmysle § 46 ods. 9 daňového poriadku.

54. Daňová kontrola bola prerušená od 14.08.2013 do 09.12.2014 (t.j. 474 dní) na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 08.08.2013 v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku, z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Českej republiky a Maďarskej republiky zo dňa 14.05.2013 (žiadosť č. 9104408/1889728/2012/Jar) a zo dňa 24.07.2013 (žiadosť č. 9104408/5/3549071/2013/Jar). Odpovede finančných orgánov na uvedené žiadosti boli doručené správcovi dane dňa 18.09.2013, 19.06.2014 (priebežná odpoveď). Oznámením č. 9104404/5/41441/2015/NecZ zo dňa 12.01.2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 09.12.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, nakoľko Krajský súd v Bratislave uložil Daňovému úradu povinnosť konať a rozhodnúť vo veci konania o vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 v lehote 60 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia (právoplatné dňom 09.12.2014). Kasačný súd súhlasí so záverom krajského súdu, že v daňovej kontrole bolo pokračované celkom zjavne len v dôsledku rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/132/2014 - 23 zo dňa 16.10.2014, v odôvodnení ktorého krajský súd konštatoval, že v danom prípade trvanie kontroly začatej dňa 18.10.2012, bez možnosti odhadu reálneho ukončenia veci (žiadna urgencia z administratívneho spisu nevyplýva) nie je možné chápať ako aktívnu činnosť odporcu (pozn. správcu dane), keďže túto nerealizuje v súlade so zákonom. Taktiež súd dodáva, že ani lehotu nariadenú krajským súdom správca dane nerešpektoval, nakoľko rozhodnutie č. 03914828/2016/9104408/Rohá, ktorým za zdaňovacie obdobie júl 2012 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 51 520,24 € bolo vydané dňa 14.09.2016.

55. Vzhľadom na skutočnosť, že daňová kontrola bola vykonávaná u žalobcu od 18.10.2012 do 26.01.2015, pričom 348 dní prebiehala a 474 dní bola prerušená, kasačný súd dospel rovnako ako krajský súd k záveru, že v danom prípade postup správneho orgánu bol neefektívny a jeho dôsledkom bolo neúmerné predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala žalobcu.

56. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola predstavuje značný zásah do súkromnoprávnej sféry kontrolovaného daňového subjektu a preto je dôležité, aby pri nej bola dodržaná zásada proporcionality a účelnosti, aby nebolo možné postup správcu dane považovať za šikanózný. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Obštrukčným postupom správcu dane dochádza k obchádzaniu zákona a v prípade akceptácie takehoto postupu by daňová kontrola mohla trvať neobmedzene dlhú dobu.

6.

57. 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 správneho orgánu a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

58. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalovanému, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP. a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP).

59. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 a nasledujúce SSP.

60. 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.