

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/62/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200655
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200655.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: CRH (Slovensko) a.s., Rohožník, IČO: 00 214 973, právne zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátska kancelária, Karadžičova 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116974/2016 zo dňa 04.02.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/79/2016- 71 zo dňa 10. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/79/2016-71 zo dňa 10. mája 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Listom žalovaného zo dňa 17.09.2009 bol Daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj len „správca dane“) postúpený podnet, v ktorom anonymný pisateľ upozorňoval daňové orgány na protizákonné konanie a daňového úniky žalobcu. Na základe tohto podnetu a následnej dohody so žalobcom vykonal správca dane dňa 22.01.2010 v sídle žalobcu miestne zisťovanie za účelom preverenia skutočností týkajúcich sa dodania tovaru (cementu) spoločnosti NEZVAL okna - dvefe s.r.o., Čajkovského 4211/41, Hodonín, Česká republika (ďalej aj len „NEZVAL“). O tomto miestnom zisťovaní bola spísaná zápisnica zo dňa 22.01.2010, prílohu ktorej tvoria žalobcom predložené doklady. Listom zo dňa 14.04.2010 požiadal správca dane českú daňovú správu o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa žalobcom deklarovanych obchodov - dodania tovaru českému odberateľovi - spoločnosti NEZVAL, na ktorú reagovala česká daňová správa dňa 15.11.2010. Na základe uvedenej medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že pri predmetnom dodaní tovaru spoločnosti NEZVAL zabezpečovala prepravu tovaru spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o. Za účelom preverenia tejto informácie zaslal správca dane listom zo dňa 28.03.2011 dožiadanie v tom čase miestne príslušnému Daňovému úradu Bratislava III, ktorý na dožiadanie odpovedal listom zo dňa 09.09.2011.

2. Správca dane listom zo dňa 15.08.2012 oznámil žalobcovi, že u neho začne dňa 18.09.2012 výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009. So zástupcom žalobcu vykonal správca dane v priebehu daňovej kontroly niekoľko ústnych pojednávaní, z ktorých vypracoval zápisnice zo dňa 18.09.2012, 05.10.2012, 13.11.2012, 19.11.2012, 07.12.2012, 11.01.2013, 25.01.2013, 12.02.2013 a 18.02.2013. Na základe informácií získaných v priebehu ústnych pojednávaní správca dane listami zo dňa 06.05.2013 požiadal Daňový úrad Bratislava, odbor kontroly, o preverenie informácií týkajúcich sa:

- spoločnosti Avenis, s.r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre českého odberateľa ADAD consulting, s.r.o. (od 01.04.2009 do 31.06.2009 a od 01.09.2009 do 31.12.2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 23.12.2013.
- spoločnosti Toifl Slovakia Transport, spol. s r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa Holcim White Ltd. (v zdaňovacích obdobiach apríl 2009 až júl 2009) a rakúskeho odberateľa Holcim (Wien) GmbH. (v zdaňovacích obdobiach marec 2009, máj 2009 a november 2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 02.07.2013.
- spoločnosti TransPlus (Slovensko), s.r.o., ktorá mala vykonávať prepravu tovaru pri dodaní tovaru žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa Holcim White Ltd. (v zdaňovacích obdobiach január 2009 až máj 2009) a rakúskeho odberateľa Holcim (Wien) GmbH. (v zdaňovacích obdobiach január 2009, február 2009 a august 2009). Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 19.07.2013 (čiastočná odpoveď) a dňa 10.12.2013.

3. Správca dane následne vypracoval 12 žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, a to:

- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná nemeckej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom nemeckému daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali nemecké spoločnosti Meyer Roland a Menath Transporte OHG. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 obdržal správca dane odpoveď dňa 05.09.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rakúskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom rakúskemu daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali rakúske spoločnosti Franz Toifl e.U. A POLL-NUSSBAUMER. Po viacerých urgenciách správcu dane zo dňa 20.08.2013, 12.02.2014, 03.09.2014 a 16.01.2015 bola odpoveď rakúskej daňovej správy doručená dňa 26.01.2015.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom CEMENT - TRANS Kft. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 05.09.2013 (čiastočnú) a dňa 26.09.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom CONTI-RSC, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 19.09.2013 a prílohy k odpovedi dňa 29.10.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom GABBRO S.R.L. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 04.09.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LAGARDE SPEDITION, spol. s r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 10.09.2013 (čiastočnú) a dňa 26.11.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LASIUS Group, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 11.12.2013.
- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom SC MACOMI PROD SERV S.R.L. Po urgencii zo dňa 20.08.2013

správca dane obdržal odpoveď dňa 19.11.2013 (čiastočnú) a dňa 11.02.2014.

- žiadosť zo dňa 09.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom SILÓSPED NEMZETKÖZI-BELFÖLDI SZÁLLÍTÁSI ÉS KERESKEDELMI KFT. Po urgencii zo dňa 20.08.2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 05.09.2013 a prílohy k odpovedi dňa 24.09.2013.

- žiadosť zo dňa 10.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu WINKLER-TÜZÉP KERESKEDELMIGYÁRTÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonala maďarská spoločnosť WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa 20.08.2013 a 12.02.2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 02.06.2014.

- žiadosť zo dňa 10.05.2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu LEIER HUNGÁRIA ÉPÍTŐANYAGGYÁRTÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonali maďarské spoločnosti SILOTRANSPORT WERFRING KFT. a WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa 19.08.2013 a 12.02.2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 03.03.2014.

- žiadosť zo dňa 14.05.2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom českému daňovému subjektu ADAD consulting, s.r.o. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správcu dane vykonala česká spoločnosť AVENIS, s.r.o. Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 09.09.2013.

4. Správca dane vydal dňa 20.05.2013 rozhodnutie č. 9900430/5/2005681/13/Zat o prerušení daňovej kontroly od 22.05.2013 do dňa obdržania odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií uvedené v 3. odseku tohto rozsudku. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola uskutočňovaná medzinárodná výmena informácií.

5. Po obdržaní všetkých odpovedí na jednotlivé žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií správca dane listom zo dňa 28.01.2015 oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a v predmetnej daňovej kontrole pokračoval.

6. O výsledku daňovej kontroly vypracoval správca dane protokol zo dňa 04.05.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie a na jeho prerokovanie doručený žalobcovi dňa 06.05.2015. Žalobca podal v lehote určenej správcom dane vyjadrenie, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 28.05.2015. Dňa 21.10.2015 správca dane prerokoval so žalobcom ním predložené pripomienky a dôkazy k zisteniam uvedeným v protokole, o čom bola spísaná zápisnica z toho istého dňa. Dňom doručenia protokolu bola predmetná daňová kontrola ukončená a nasledujúci deň po dni doručenia protokolu správca dane začal vyrubovacie konanie podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“).

7. Správca dane rozhodnutím č. 1611103/2015 zo dňa 30.10.2015 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 59 224,29 € na DPH podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2009, nakoľko nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu ustanovených v § 43 zákona o DPH pri faktúrach v celkovej hodnote 311 706,81 € za dodanie tovaru (cementu) pre zahraničného odberateľa NEZVAL. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

8. Žalovaný rozhodnutím č. 116974/2016 zo dňa 04.02.2016 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie konštatujúc, že dôvody uvádzané žalobcom v odvolaní nie sú spôsobilé spochybníť správnosť prvostupňového rozhodnutia a jeho odôvodnenie považoval za zrozumiteľné nezistiac žiadny rozpor s právnymi predpismi.

II.

9. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 6S/79/2016-71 zo dňa 10.05.2018 tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku citoval § 2 ods. 1, § 177 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“), § 3 ods. 1 až 3, § 24 ods. 1, 2 a 4, § 44 ods. 1, § 46 ods. 1 a 10, § 61 ods. 1, § 63 ods. 2 a 5, § 74 ods. 2 daňového poriadku, § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 442/2012 Z. z.“), § 13 ods. 1 písm. a), c), § 19 ods. 1 veta prvá, § 43 ods. 1 a 8, § 69 ods. 1 zákona o DPH.

10. Základ žalobných námietok tvorilo tvrdenie, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprimerane dlhého prerušenia za účelom medzinárodného dožiadania informácií a tiež, že výsledky medzinárodného dožiadania informácií sa nepretavili do žiadneho z napadnutých rozhodnutí. Žalovaný k uvedenému namietol, že žalobca túto námietku dĺžky daňovej kontroly nevzniesol v priebehu daňového konania. Na tomto mieste krajský súd poukázal na názor Najvyššieho súdu SR vyjadrený v rozhodnutí 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. Ak žalobca v žalobe oponoval aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné k týmto námietkam zaujať právny názor.

11. V prejednávanej veci mal krajský súd za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015, kedy žalobca prevzal protokol. Celkovo daňová kontrola aj s prerušením trvala 961 dní. 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. Ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, musí súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) prerušenia.

12. Daňová kontrola bola prerušená od 22.05.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcej 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.

13. 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. Úvaha správcu dane, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené, nie je neobmedzená. 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.

14. Po preskúmaní rozhodnutí finančných orgánov oboch stupňov dospel krajský 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 prvostupňového rozhodnutia ani napadnutého rozhodnutia žalovaného. Absentujú v nich zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť

sporného prerušenia daňovej kontroly.

15. Ďalej krajský súd uviedol, že z ustálenej judikatúry vyplýva povinnosť správneho orgánu v odôvodnení uviesť dôkazy, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, prípadne s námietkami k vykonaným dôkazom. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4So/22/04, 1So/115/2010, 5Sžo/29/2013, ako aj na rozhodnutia publikované v Zbierke stanovísk NS a rozhodnutí súdov SR pod č. R 29/1996 a R 33/2006 ohľadom nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu a pod č. R 3/2014, podľa ktorého za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom nemožno považovať rozhodnutie, ktoré je zrozumiteľné iba pre správny orgán, ktorý ho vydal. Pre porovnanie Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 10Sžo 323/2015 poukázal na obdobnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (napr. rozsudok č. j. 4 Azs 55/2003-51 zo dňa 22.01.2004), z ktorej vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, rovnako aj chýbajúca argumentácia, ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu, je v rozpore s § 47 ods. 3 správneho poriadku a takéto rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Analogicky tu možno použiť aj § 63 ods. 5 daňového poriadku.

16. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že protokol z daňovej kontroly v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2009 neobsahuje žiadnu zmienku o procese medzinárodnej výmeny informácií a využití inštitútu dožiadania miestne príslušného správcu dane. Krajský súd nespochybnil, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na stranách 45 až 46 poukázal na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a tiež na to, že splnomocnený zástupca žalobcu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí. 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 absentuje rozsiahla medzinárodná výmena informácií a z nej vyplývajúca úvaha žalovaného pri jej vyhodnocovaní.

17. Žalovaný sa snažil absenciu odôvodnenia nahradiť vo vyjadrení k žalobe. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a doplnenie dôvodov vo vyjadrení k žalobe nemôže nahradiť chýbajúcu právnu argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Uvedený názor je v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vysloveným v rozsudku sp. zn. 10Sžo 323/2015 zo dňa 26. októbra 2016, sp. zn. 10Sza/6/2016 zo dňa 18.03.2016, sp. zn. 10Sza/13/2016 zo dňa 21.06.2016, v ktorej najvyšší súd ustálil, že „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 ... pretože takéto aktivita presahuje rámec preskúmavej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom“. Pokiaľ krajský súd preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, robí tak výlučne cez odôvodnenie tohto rozhodnutia a nie prostredníctvom obsahu administratívneho spisu, resp. dôvodov doplňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody neuvedené v napadnutom rozhodnutí.

18. 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. Napadnuté rozhodnutia tieto požiadavky nespĺňajú, nakoľko z nich nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa správca dane a žalovaný vysporiadali so zisteniami vyplývajúcimi z rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného tiež 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. Napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je výsledkom postupu podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, keďže žalovaný nebral ohľad na skutočnosti (výsledky rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií), ktoré mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a na ktoré mal prihliadať. Je nepochybné, že správca dane pre vyvodenie záveru premietnutého do prvostupňového

rozhodnutia použil predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Preto bolo povinnosťou žalovaného dôsledne odôvodniť správnosť postupu správcu dane pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom dlhého prerušenia daňovej kontroly. Je tiež potrebné zohľadniť a jskutočnosť, že správca dane uskutočnil rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií až po 8 mesiacoch od začatia daňovej kontroly a od ústneho pojednávania, na ktorom sa dozvedel o obchodoch žalobcu, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval. Z dôvodu absencie týchto dôvodov nemohol krajský súd posúdiť zákonnosť prerušenia predmetnej daňovej kontroly ani jej dĺžku.

19. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je tiež potrebné posudzovať aj primeranosť dĺžky prerušenia. 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 tejto smernice. V rámci medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní bol uvedeným zákonom zavedený nový inštitút pravidelnej výmeny vopred určeného druhu informácií týkajúcich sa osôb majúcich trvalý pobyt alebo sídlo v inom členskom štáte a 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 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 § 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 krajský súd zistil, že správca dane obdržal skoro všetky odpovede na medzinárodné dožiadania v priebehu roka 2014 (do 22.05.2014). Výnimkou bola žiadosť adresovaná rakúskej daňovej správe, kde bola odpoveď doručená až 26.01.2015 a maďarskej daňovej správe, kde obdržal odpoveď 02.06.2014. Napriek tomu pokračoval v konaní až 26.01.2015 a rozhodol až 30.10.2015. Nedodržanie maximálnej 6 mesačnej lehoty na vybavenie žiadostí nemôže ísť na ťarchu práv žalobcu.

20. Na základe zistených skutočností dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti a je potrebné ho zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude preskúmať zákonnosť prerušenia daňovej kontroly čo do jej dôvodov a jej dĺžky a vysporiadať sa okrem procesných námietok žalobcu (okrem iného neumožnenie zúčastniť sa na vypočutí svedka Nezvala a klásť mu otázky, vrátane posúdenia jeho čestného vyhlásenia zo dňa 28.05.2015) aj s hmotnoprávnymi námietkami žalobcu uplatnenými v tomto konaní.

III.

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/79/2016-71 zo dňa 10. mája 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

22. Trval na tom, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie je zákonné a dostatočne odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku. S námietkami žalobcu uplatnenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu sa dostatočne vysporiadal, pričom odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného plne korešponduje s jeho výrokom. Žalovaný sa stotožnil s prvostupňovým rozhodnutím v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správcom dane za správne. Napadnuté rozhodnutie žalovaného je aj v súlade s bodom 53. rozsudku krajského súdu, v ktorom sa konštatuje, že z konštantnej judikatúry súdov vyplýva, že v odôvodnení musí správny orgán uviesť dôkazy, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, prípadne s námietkami k nim.

23. Podľa názoru žalovaného nevyšli pri preskúšaní veci najavo ani skutkové, ani právne okolnosti neuplatnené účastníkom konania, ktoré by mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Aj krajský súd v bode 59. rozsudku uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že protokol z daňovej kontroly obsahuje údaj, že výsledky z medzinárodného dožiadania o výmenu informácií neovplyvnili skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu za kontrolované obdobie október 2009. To znamená, že z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií nebolo zistené porušenie zákona o DPH, a preto nijako neovplyvnili výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného, vyplývajúci zo zistenia, že žalobca si v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane z odberateľských faktúr, ktorými deklaroval dodanie tovaru - cementu zahraničnému odberateľovi NEZVAL okná - dvere, s.r.o. Hodonín čím porušil § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH.

24. Žalobca bol na ústnom pojednávaní dňa 21.05.2013 oboznámený so skutočnosťami týkajúcimi sa zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, pričom v ďalších konaniach nenamietal opodstatnenosť prerušenia daňovej kontroly až do podania žaloby. Aj krajský súd zistil z administratívneho spisu, že žalobca neuplatnil túto námietku v odvolacom konaní.

25. Žalovaný mal za to, že zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z titulu medzinárodnej výmeny informácií je daná § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku. Dôvod prerušenia nie je sporný, pretože správca dane preveroval dodávky a prepravu tovaru do iného členského štátu, t. j. preveroval podmienky pre oslobodenie od dane. Nejde preto o sporné prerušenie daňovej kontroly a podľa výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií nie je možné posudzovať účelnosť prerušenia. Správca dane nevie a nemôže vopred vedieť, aké výsledky vyplynú z dožiadania, pričom každý výsledok z medzinárodnej výmeny informácií má svoj význam, či už v prospech daňového subjektu, alebo v jeho neprospech.

26. Čo sa týka dĺžky daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že z prehľadu medzinárodnej výmeny informácií vykonanej správcou dane je zrejmé, že napriek stanovenému termínu na vybavenie medzinárodných dožiadaní nie je vždy možné ich v tomto termíne vybaviť. Jedinou možnosťou je urgencia ich vybavení, čo správca dane učinil.

27. Vzhľadom na to, že žalovaný posúdil prerušenie daňovej kontroly ako zákonné a s výsledkami dožiadaní ako aj so záverom, že tieto výsledky nemali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní bol žalobca oboznámený počas daňovej kontroly a tiež vychádzajúc zo skutočnosti, že žalobca neuviedol v odvolaní žiadne námietky týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly, jej opodstatnenosti a dĺžky, žalovaný nevidel dôvod zaoberať sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s úvahami o dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z titulu medzinárodnej výmeny informácií, ktorej výsledky neovplyvnili výšku zisteného vyrubeneho rozdielu dane.

28. Žalovaný mal za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného netrpí vadou nepreskúmateľnosti a nie je dôvodné, aby bolo vydané nové rozhodnutie, ktoré bude podľa názoru krajského súdu dostatočne odôvodnené s dôrazom na rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií a zistenia z nej vyplývajúce. V tejto súvislosti dal žalovaný do pozornosti rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/76/2016-71 zo dňa 17.04.2018, týkajúci sa predmetnej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009, t. j. identickej veci z iného zdaňovacieho obdobia. V tomto rozsudku dospel krajský súd k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti odôvodňujúce zmenu alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí. V tomto konaní sa krajský súd k námietke žalobcu týkajúcej sa nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej nezákonne dlhom prerušení vyjadril tak, že táto námietka nebola žalobcom vznesená ani vo vyjadrení k protokolu, a preto sa s ňou žalovaný nemohol vysporiadať. K námietke žalobcu, že nebol prítomný pri vypočutí svedka pána Nezvala a nemohol mu klásť otázky, krajský súd konštatoval, že táto námietka neobstojí, pretože mal za preukázané, že predmetom vypočutia boli skutočnosti týkajúce sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL a spoločnosťou Tm sanit SK, s.r.o. a žalobca nebol účastníkom obchodného vzťahu s týmito spoločnosťami.

IV.

29. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny. Konštatoval, že žalovaný neuviedol žiadne konkrétne dôvody, ktorými by relevantne zdôvodnil tvrdenia týkajúce sa absencie odôvodnenia nevyhnutnosti rozsahu a spôsobu vykonanej daňovej kontroly vo svetle uskutočnených medzinárodných výmen. Keďže z napadnutých rozhodnutí nie je možné vyčítať, ako správca dane dodržal pri prerušení daňovej kontroly zákonom predpísaný spôsob a rozsah daňovej kontroly, krajský súd správne vyhodnotil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako nezákonné pre jeho nepreskúmateľnosť, najmä v situácii, keď daňová kontrola trvala spolu s jej prerušením viac ako rok.

30. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, účelné a nevyhnutné na preukázanie skutočností, ktoré nie sú správcovi dane známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Z napadnutých rozhodnutí nemožno zistiť, na základe akých skutočností mal žalovaný či správca dane za preukázané, že bolo nevyhnutné uskutočniť medzinárodné výmeny informácií.

31. Ak daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, krajský súd správne skúmal dôvodnosť prerušenia. Rozsah a spôsob daňovej kontroly zvolený správcou dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Správca dane je povinný v zmysle § 3 ods. 2 veta druhá daňového poriadku povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Daňová kontrola bola pritom prerušená až 614 dní a žiadne zdôvodnenie nevyhnutnosti vykonaného prerušenia sa v napadnutých rozhodnutiach nenachádza. Nakoľko správca dane ani žalovaný pri rozhodovaní vo veci nezohľadnili zásadu proporcionality, krajský súd správne vyhodnotil ich postup ako nezákonný. Najmä s ohľadom na konštatovanie sťažovateľa, že výsledky medzinárodnej výmeny informácií nemali podstatný vplyv na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, bolo nevyhnutné odôvodniť význam a účel vykonania tak rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií.

32. Ďalej žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžr/69/2016 zo dňa 03.10.2017 a sp. zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26.01.2017 zdôrazňujúc, že v správnom súdnictve sa neuplatňuje vo vzťahu k daňovému poriadku koncentračná zásada. Konkrétne zdôvodnenie dodržania spôsobu a rozsahu výkonu daňovej kontroly, najmä s ohľadom na jej prerušenie, v napadnutých rozhodnutiach úplne absentuje, bolo právom žalobcu namietať uvedenú vadu a povinnosťou krajského súdu sa touto námietkou zaoberať a rozhodnúť o nej.

33. Žalobca tiež namietal, že zákonnosť výkonu daňovej kontroly je daná v § 44 daňového poriadku. Žalovaný si protirečí, keď uvádza, že „... nevie a nemôže dopredu vedieť, aké výsledky vyplynú z dožiadania a každý výsledok z medzinárodnej výmeny informácií má svoj význam...“ a pritom nesúhlasí s konštatovaním krajského súdu, že výsledky z medzinárodnej výmeny informácií vykonané počas prerušenia daňovej kontroly boli takými skutočnosťami, ktoré mali podstatný vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia žalovaného. Z uvedeného rozporuplného tvrdenia žalovaného je zrejmé, že medzinárodné výmeny sú podľa neho významné, len ak sa mu to v jeho argumentácii hodí. S ohľadom na žalovaným tvrdený význam medzinárodných výmen je absencia riadneho zdôvodnenia významu a účely vykonaných medzinárodných výmen a prerušenia daňovej kontroly vážnou vadou v konaní a postupe správcu dane a žalovaného.

34. Nemôže byť na ťarchu žalobcu, ak správca dane nevykoná medzinárodné výmeny informácií v lehote určenej Nariadením Rady EÚ č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty zo dňa 07.10.2010 (ďalej aj len „nariadenie č. 904/2010“). Nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že jedinou možnosťou správcu dane je urgencia vybavenia žiadostí. Je bezpochyby v dispozícii správcu dane určiť spôsob a rozsah vykonania daňovej kontroly na jej začiatku tak, aby bola vykonaná v nevyhnutnom rozsahu. Správca dane nevyužil všetky možnosti, ktoré mu § 44 daňového poriadku prikazuje použiť. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 ustanovuje maximálnu lehotu 3 mesiacov na výmenu uvedených informácií. Slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie

prerušílo“ (§ 61 ods. 4 daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte nariadenia č. 904/2010, t. j. pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v uvedenom nariadení.

35. V nadväznosti na maximálnu lehotu 3 mesiacov na uskutočnenie výmeny informácií podľa nariadenia č. 904/2010 dal žalobca do pozornosti kasačného súdu aj skutočnosť, že ide o dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správcu dane a žalovaného, a preto nie je možné nedodržanie maximálnej lehoty na uskutočnenie výmeny daňových informácií dávať za vinu žalobcovi, a to aj s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/43/2010. Relevantná európska judikatúra (Georgidias v. Grécko zo dňa 29.05.1997, Recueil III/1997) ustálila, že dĺžka daňovej kontroly, ktorá prebiehala u daňového subjektu, bola otázkou relevantnou na rozhodnutie o žalobe a bolo povinnosťou krajského súdu, berúc do úvahy okolnosti konkrétneho prípadu, sa touto otázkou zaoberať, čo aj krajský súd správne vykonal a na základe uvedeného posúdenia veci napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

36. Žalovaný pochybil, keď s ohľadom na rozsah vykonaných medzinárodných výmen informácií a absenciu zdôvodnenia k ich priebehu a výsledkom v prvostupňovom rozhodnutí nevidel v postupe správcu dane žiadne pochybenie. Ponechal v postupe správcu dane a v jeho prvostupňovom rozhodnutí vady nezákonnosti, ktoré následne preniesol aj do vlastného rozhodnutia. S poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 bolo úlohou krajského súdu vysporiadať sa aj s námietkou žalobcu spočívajúcou v posúdení, či bol naplnený dôvod na prerušenie daňovej kontroly, čo krajský súd správne učinil. Ak by žalovaný skúmal opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly, zistil by, že v prvostupňovom rozhodnutí absentujú dôvody a správna úvaha správcu dane o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly.

37. K tvrdeniam žalovaného, ktorý poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/76/2016-71 zo dňa 17.04.2018, žalobca uviedol, že v tomto rozsudku absentuje riadne odôvodnenie a vlastná úvaha krajského súdu ohľadom vyhodnotenia námietky žalobcu týkajúcej sa nezákonnosti daňového konania spôsobenej prerušením daňovej kontroly. Uvedený rozsudok krajského súdu nespĺňa podľa názoru žalobcu ani minimálne zákonné nároky kladené na odôvodnenie rozhodnutia súdov, a preto podal proti nemu kasačnú sťažnosť. Žalobcovi nebolo zrejmé, ako mohol krajský súd v tejto veci preskúmať žalobou napadnuté rozhodnutie vo veci prerušenia daňovej kontroly, keď v napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov oboch stupňov absentuje zdôvodnenie a správna úvaha žalovaného ako aj správcu dane o význame medzinárodnej výmeny informácií a prerušenia daňovej kontroly.

V.

38. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 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).

39. 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.

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

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

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

46. 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 mesiacov.

47. 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.

48. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH 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.

49. Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH, ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

50. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu.

51. Na základe článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH smernica“) sa oslobodzuje od dane, dodanie tovaru odoslaného

alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale v rámci Spoločenstva, predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

52. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

53. Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiť dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

54. V zmysle právnej úpravy účinnej v čase realizácie sporného dodania tovaru žalobcom bol platiť povinný podmienky oslobodenia od dane preukázať kópiou faktúry, ďalej prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ a inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

55. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie október 2009. Žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly predložil správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok na oslobodenie od dane k faktúram za dodanie tovaru do iného členského štátu pre zahraničného odberateľa NEZVAL okná - dveře, s.r.o. Hodonín nasledovné doklady: medzinárodné nákladné listy CMR - 1 exemplár pre odosielateľa, dodacie listy k faktúram, písomné prehlásenie od odberateľa zo dňa 08.01.2010, Kúpnu zmluvu - cement 2009 zo dňa 26.01.2009 a následne predložil ešte Čestné prehlásenie zo dňa 28.05.2015.

56. Výkonaním rozsiahleho dokazovania - oboznámením sa s dokladmi predloženými žalobcom, uskutočnením viacerých ústnych pojednávaní, využijúc tiež výsledky miestneho zisťovania vykonaného u žalobcu dňa 22.01.2010 (zápisnica č. 500/322/1407/10/Zat), ako aj výsledky medzinárodnej výmeny informácií, nebolo podľa názoru daňových orgánov vysloveného v napadnutých rozhodnutiach preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ a nebola uznaná opodstatnenosť uplatnenia oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Doklady predložené žalobcom (medzinárodné nákladné listy CMR, písomné prehlásenie odberateľa zo dňa 06.07.2009, dodacie listy) nepovažovali daňové orgány za vierohodné a preukazujúce prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

57. Na tomto mieste je tiež potrebné uviesť, že správca dane zaslal dňa 21.05.2015 celkovo 12 medzinárodných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií do iných členských štátov, a to: v súvislosti s preverovanými faktúrami pre zahraničného odberateľa HOLCIM WHITE LTD a odberateľa

HOLCIM WHITE LTD zaslal celkovo 9 žiadostí do iných členských štátov (Rakúsko, Nemecko, Česká republika, Maďarsko), v súvislosti s preverovanými faktúrami pre zahraničného odberateľa LEIER HUNGÁRIA Kft. zaslal jednu žiadosť do Maďarska, v súvislosti s preverovanými faktúrami pre zahraničného odberateľa WINKLER-TÜZÉP Kft. zaslal tiež jednu žiadosť do Maďarska a v súvislosti s preverovanými faktúrami pre zahraničného odberateľa ADAD consulting s.r.o. jednu žiadosť do Českej republiky. Krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného pre nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov konštatujúc, že napadnuté rozhodnutie žalovaného neposkytlo odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené uvedenými medzinárodnými výmenami informácií, t. j. z dôvodu absencie správnej úvahy pri vyhodnocovaní výsledkov z medzinárodných výmen informácií. Vzhľadom na absenciu týchto dôvodov krajský súd nemohol podľa jeho názoru posúdiť zákonnosť prerušenia predmetnej daňovej kontroly ani jej dĺžku.

58. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že v rámci jednotlivých etáp daňového konania sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať. Podľa povahy týchto okolností môže ísť o dočasnú nemožnosť alebo trvalú nemožnosť pokračovať v daňovom konaní. V tejto súvislosti dáva Daňový poriadok správcovi dane okrem možnosti, resp. povinnosti zastaviť konanie aj možnosť konanie prerušiť.

59. Daňový poriadok 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. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia.

60. Zákon správcovi dane ukladá povinnosť prerušiť daňové konanie v prípade, ak má vedomosť, že začalo konanie o predbežnej otázke. Naproti tomu fakultatívnym oprávnením prerušiť konanie správca dane disponuje v prípadoch, ak začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia alebo ak je potrebné získať informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Posledným prípadom, kedy môže správca dane konanie prerušiť je situácia, keď sa na strane účastníkov konania vyskytnú dôležité dôvody a prerušenia konania účastníci zhodne navrhnu. V tomto prípade tak správca dane môže urobiť najviac na dobu 30 dní.

61. Ako možno vidieť, Daňový poriadok okrem prípadu fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly z iniciatívy účastníkov konania v zmysle § 61 ods. 2 predmetného zákona, neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu, dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je detorminovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).

62. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôraznil, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 44

Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (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. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietáhov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

63. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012. Daňová kontrola bola následne prerušená v zmysle ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 odo dňa 22.05.2013, s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to 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, doručeným žalobcovi dňa 06.05.2015 (uvedený deň možno v zmysle § 46 ods. 9 Daňového poriadku považovať za deň ukončenia daňovej kontroly). Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávanom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo 961 dní, pričom samotná daňová kontrola trvala 347 dní, t. j. menej ako rok.

64. V prejednávanej veci považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky taktiež za nesporné, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za obdobie október 2009 správca dane realizoval žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi vybraných členských štátov EÚ a slovenskými daňovými orgánmi spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Nariadenie EÚ svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady č. 904/2010).

65. Účelom daňového konania vo všeobecnosti je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosti 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, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH.

66. 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. Prerúšením 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 na účely výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade odôvodneného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. správca dane plní svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. s využitím medzinárodnej výmeny informácií, overuje podklady potrebné na správne a

úplne určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl. 19 Nariadenia Rady ES (č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003) o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 - prepracované znenie) (pozri rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 46/2015 z 27. júla 2016).

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

68. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

69. 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 (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp. zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

70. V kontexte vyššie uvedeného sa Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne 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 zdôvodnili, 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.

71. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že z obsahu rozhodnutí daňových orgánov 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. Prvostupňové, ako ani druhostupňové 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.

72. Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 žiadosti 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 október 2009. Najvyšší súd Slovenskej republiky 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.

73. Ako podstatnú v danej veci však Najvyšší súd Slovenskej republiky označuje skutonosť, 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 žalovaný 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. Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste zdôraznil, že v rozhodnutí žalovaného zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne. Navyše súdu nie je zrejmé prečo správca dane nekonal, keď Nariadenie stanovenej lehoty pre žiadané orgány maximálne tri mesiace na výmenu informácií a je uplatniteľné od 1. januára 2012 vo všetkých členských štátoch. Najvyšší súd je názoru, že pokiaľ zákon stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly, nie je dostatočne efektívne prerušenie konania na 614 dní, keď samotné Nariadenie Rady (EÚ) stanovuje pre dožiadané orgány lehotu na vybavenie žiadosti obvyklou lehotou tri mesiace.

74. Vyššie prezentovaným záverom neodporuje ani tvrdenie, s ktorým sa stotožňuje aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, 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.

75. Na dôvažok Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, 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.

76. V tomto smere žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti správne poukázal na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (konkrétne na oddiel 2, článok 10), stanovujúce žiadanému orgánu povinnosť poskytnúť požadované informácie tak rýchlo, ako je to možné, najneskôr však v lehote troch mesiacov od prijatia žiadosti. Z obsahu administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, 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 oznámil žalobcovi, že dňa 26.01.2015 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, až oznámením zo dňa 28.01.2015, pričom Protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený až dňa 04.05.2015.

77. V kontexte vyššie uvedeného potom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.

78. 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.

79. Najvyšší súd Slovenskej republiky na tomto mieste 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 žalobcu, ktoré neskôr prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preveroval, t.j. až v čase blížiacего sa uplynutia jednoročnej lehoty stanovenej na realizáciu daňovej kontroly. Uvedená skutočnosť podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu ešte viac zintenzívňuje.

80. Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného. Krajský súd v Bratislave postupoval vecne správne, keď rozhodnutie žalovaného č. 116974/2016 zo dňa 04.02.2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu.

81. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle ustanovenia § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

VI.

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

83. 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.