

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sžfk/17/2020  
Identifikačné číslo spisu: 1016201881  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1016201881.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: AUTOCENTRUM AAA AUTO a. s., so sídlom Panónska cesta 39, 851 04 Bratislava, IČO: 47 918 101, právne zastúpeného Mgr. Mariánom Balážom, advokátom, so sídlom Tešedíkova 59, 841 06 Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1401559/2016 zo dňa 3. augusta 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/227/2016-153 zo dňa 21. novembra 2019, takto

### r o z h o d o l :

Senát 2S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky p o s t u p u j e vec vedenú na tunajšom súde pod sp. zn. 3Sžfk/17/2020 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej „správca dane“) rozhodnutím č. 576598/2016 z 27. apríla 2016 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 6.195,07 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ či „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2009.

2. Správca dane vyrubenie rozdielu dane odôvodnil tým, že žalobca v siedmich prípadoch uviedol na odberateľských faktúrach pri predaji ojazdených motorových vozidiel fyzickým osobám, že ide o osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“), s poznámkou „mimo DPH“, pričom však žalobca nadobudol tieto autá od rakúskeho dodávateľa BCA Autoaktionen GmbH, ktorý deklaroval, že ide o intrakomunitárne dodanie, a aj na dodávateľských faktúrach bolo uvedené, že ide o oslobodenú dodávku v rámci EÚ. Nakoľko dodávateľ použil tzv. bežný režim zdanenia, žalobca podľa správcu dane nadobudol vozidlá v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona o DPH, preto pri

následnom predaji nemohol uplatniť osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Z informácií od zahraničnej daňovej správy zistených prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 500/322/1866/2011/FrüM z 27.01.2011 vyplynulo, že v roku 2009 tento dodávateľ dodal žalobcovi autá, pričom uskutočnené transakcie nepodliehali osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru. Správca dane uzavrel, že žalobca porušil § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1 zákona o DPH.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1401559/2016 z 3. augusta 2016 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Reagoval na žalobcove odvolacie námietky, okrem iného vo vzťahu k tvrdenému neopodstatnenému a neúčelnému prerušeniu daňovej kontroly, dôsledkom ktorého malo byť, že daňová kontrola trvala dlhšie, ako je Daňovým poriadkom stanovená lehota jedného roka. Žalovaný nevzhladol dôvodnosť tejto námietky, argumentujúc, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu na preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel od dodávateľa z iného členského štátu. Uviedol, že aj na základe odpovede správca dane zistil, že spoločnosť KAPITAL SYSTEM s. r. o. vykázala dodávky ojazdených automobilov žalobcovi v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, pričom žalobca ich nevykázal ako intrakomunitárne dodanie, lež ako nákup tovaru v osobitnom režime zdaňovania. Keďže správcovi dane podľa žalovaného nebolo jasné, prečo spoločnosť KAPITAL SYSTEM s. r. o. postupovala týmto spôsobom, a žalobca uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa prepravy tohto tovaru, žalovaný nesúhlasil so žalobcom v tvrdení, že správca dane prostredníctvom MVI požadoval taký druh informácií, ktoré sú bezpredmetné a nemôžu žiadnym spôsobom prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

## II.

### Konanie pred správnym súdom

4. Na základe správnej žaloby žalobcu Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/227/2016-153 z 21.11.2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zrušil preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Taktiež priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania.

5. Správny súd vychádzal zo zistení z administratívneho spisu, že správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu dňa 15. júla 2013 a ukončil ju dňa 19. novembra 2015, kedy žalobca prevzal Protokol č. 1670570/2015 zo dňa 13.11.2015 z daňovej kontroly, a že daňová kontrola bola u žalobcu prerušená na základe rozhodnutia č. 9900430/5/5631310/2013/Tah zo dňa 18. decembra 2013, a to od 23. decembra 2013 do 16. júna 2015 z dôvodu zaslania dožiadania vzťahujúceho sa na medzinárodnú výmenu informácií členskému štátu EÚ.

6. Správny súd poukázal na zistenia, ktoré vyplynuli z odpovedí rakúskeho správca dane z 13. júla 2010 a z 8. marca 2011, vo vzťahu k nadobudnutiam tovaru od rakúskeho dodávateľa, pričom tieto informácie podľa súdu iba potvrdili, čo dodávateľ vo faktúrach jasne deklaroval, teda v akom režime zdanenia dodával tovar. Správny súd na základe toho konštatoval, že „uvedený postup správca dane bol neefektívny a nadbytočný s tým, že jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly a táto neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu). Súd preto nepovažuje za relevantnú obranu žalovaného, že slovenský správca dane nemá žiadne prostriedky na to, aby donútil dožiadaného správca dane v rámci EÚ na zaslanie odpovede v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.“

7. Správny súd neprisvedčil obrane žalovaného poukazujúcej na postup urgencií upravený interným riadiacim aktom žalovaného tvrdiac, že interný riadiaci akt nemôže meniť lehoty stanovené v § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. a čl. 7 Smernice č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011. Podľa názoru súdu, takýmto postupom správca dane dochádza k obchádzaniu zákona, a v prípade akceptovania takéhoto postupu by daňová kontrola mohla trvať neobmedzený čas. Správca dane pri výkone daňovej kontroly má dodržiavať zásadu proporcionality a účelnosti, a primeranú rýchlosť konania, ktorá je jednou z podmienok spravodlivého procesu.

8. Správny súd dospel k záveru, že správca dane nedodrжал maximálnu možnú dĺžku trvania daňovej kontroly, a to najmä s ohľadom na zásadu zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správca dane smerujúcich voči kontrolovanému daňovému subjektu, pretože správca dane nerešpektoval pri

výkone daňovej kontroly základné zásady daňového konania. Zároveň správny súd zdôraznil, že v konaní nebolo preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. neposkytol mu primeranú súčinnosť. Podľa súdu neexistoval žiadny zákonný dôvod na takmer rok a pol trvajúce prerušenie daňovej kontroly. Takéto prerušenie potom objektívne nie je možné pokladať za súladné so zákonom.

9. Správny súd zastal názor, že ak dôjde k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly, potom o čas, po ktorý bola daňová kontrola z tohto dôvodu prerušená, sa lehota na ukončenie daňovej kontroly nepredlžuje. Ak teda správca dane nerešpektuje zákonom stanovenú dĺžku daňovej kontroly, poruší takto aj dôležitú zásadu proporcionality a zákonnosti pri správe daní a ak dĺžka daňovej kontroly, napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jej trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

10. Správny súd dospel k záveru, že správca dane nepostupoval v preskúmvanej veci v súlade so zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. V správnom konaní daňových orgánov došlo podľa názoru súdu k porušeniu ustanovení v konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, a preto zrušil napadnuté rozhodnutie sťažovateľa a prvostupňové rozhodnutie postupom podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie.

### III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenia

#### A)

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietla.

12. Sťažovateľ mal za to, že správny súd posúdil nesprávne primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keď poukázal na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 EÚ zo dňa 15.02.2011, a Nariadenie Európskych spoločenstiev č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie č. 904/2010“). V tejto súvislosti sa sťažovateľ odvolal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej je možnosť prerušenia daňovej kontroly v justičnej praxi súdov v rámci správneho súdnictva plne akceptovaná (rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf/24/2012 z 13.11.2012, sp. zn. 2Sžf/18/2014 z 23.03.2016).

13. Sťažovateľ zotrval na svojom stanovisku, že lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola zachovaná. Mal za to, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu EÚ na preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel opodstatnene a v súlade so zákonom, keďže žalobca uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa tejto transakcie.

14. Sťažovateľ argumentoval, že ak je daňová kontrola prerušená, lehota podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynú, teda lehota na vykonanie daňovej kontroly sa predlžuje o čas prerušenia daňovej kontroly. Pokiaľ ide o samotnú dĺžku prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ tvrdil, že správca dane sa riadil ustanovením § 61 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého 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 cit. ustanovenia. Správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje do dňa obdržania odpovede na žiadosť o MVI, pričom po obdržaní tejto odpovede dňa 15. júna 2015 pokračoval v daňovej kontrole. Sťažovateľ poukázal na mimoriadnu dôležitosť predmetnej odpovede,

pretože správca dane nemal v preverovanej veci k dispozícii žiadne relevantné informácie potrebné pre správne určenie dane.

15. Zároveň uviedol, že správca dane dodržal všetky lehoty upravené Daňovým poriadkom, pričom maximálnu dĺžku lehôt pre poskytnutie informácií v rámci MVI Daňový poriadok neurčuje. Správca dane tiež dodržal postup podľa príkazu „IRA č. 1/2013/1100204/P“, o čom podľa neho svedčia zaslané urgencie v administratívnom spise.

16. Sťažovateľ upozornil, že správny súd poukázal na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 zo dňa 15.02.2011. Tá sa však na oblasť DPH podľa článku 2 bod 2 smernice nevzťahuje, pričom administratívnu spoluprácu členských štátov a spoluprácu členských štátov proti podvodom v oblasti DPH upravuje nariadenie č. 904/2010, ktorého lehoty sú určené pre orgán, ktorý je požiadaný o vybavenie medzinárodného dožiadania, ale nie sú lehotami, ktoré stanovujú lehotu na prerušenie daňovej kontroly vykonávanej žiadajúcim orgánom.

17. Záverom upozornil, že počas prerušenia daňovej kontroly v súlade s § 61 ods. 5 Daňového poriadku lehoty neplynú. Preto dĺžka výkonu daňovej kontroly bola v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

B)

18. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol jej zamietnutie. Stotožnil sa s posúdením veci správnym súdom a uviedol, že podkladom pre vydanie rozhodnutí finančných orgánov boli informácie týkajúce sa obchodov s rakúskym dodávateľom v roku 2009, pričom k preverovaniu týchto obchodov zo strany správcu dane došlo opätovne v roku 2013, hoci informácie z Rakúskej republiky mal správca dane v čase začatia daňovej kontroly k dispozícii.

19. Tvrdil, že z odpovede na žiadosť o MVI do Českej republiky správca dane zistil, že spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s. r. o. vykázala dodávky vozidiel v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, a žalobca ich vykázal v režime osobitnej úpravy zdaňovania. V tejto súvislosti žalobca poukazoval na svoje vyjadrenie z 6. decembra 2013, v ktorom vysvetlil a preukázal, že to bol pôvodne český dodávateľ, kto od žalobcu nadobudol ojazdené motorové vozidlá v režime osobitnej úpravy zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH, a následne došlo zo strany českého dodávateľa k predaju týchto vozidiel späť žalobcovi, pričom bolo možné uplatniť len režim osobitnej úpravy zdaňovania, nie režim intrakomunitárneho dodania tovaru. Ani z prvostupňového rozhodnutia podľa žalobcu nevyplýva, z akých dôvodov správca dane potreboval informácie z Českej republiky a v akom smere mohla byť odpoveď rozhodujúca. Nedostatok odôvodnenia v tomto smere vyčítal žalobca aj preskúmanému rozhodnutiu. Poukázal i na obsah protokolu z daňovej kontroly, kde na s. 3 správca dane uvádza, že z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývajú skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností za kontrolované zdaňovacie obdobia.

20. Žalobca tvrdil, že poskytol správcovi dane všetku súčinnosť ohľadom obchodov s českým dodávateľom. Napokon zdôraznil, že lehota uvedená v čl. 10 nariadenia č. 904/2010 je potrebné posudzovať podľa preambuly nariadenia v tom zmysle, že ide o maximálne a neprekročiteľné lehoty.

C)

21. V priebehu kasačného konania žalobca zaslal kasačnému súdu ďalšie vyjadrenie, ktorým poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/29/2019 z 02.06.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201880.1, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť žalovaného v obdobnej veci rovnakých účastníkov.

IV.

Argumentácia predkladacieho senátu

A) Vymedzenie predkladacej právomoci

22. Podľa ustanovenia § 22 ods. 1 písm. a) SSP „Najvyšší súd koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach vo veľkom senáte zloženom z predsedu senátu a šiestich sudcov, ak senát najvyššieho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnomu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu“

23. Podľa ustanovenia § 466 ods. 1 vety prvej SSP „Ak má byť vec postúpená na rozhodnutie veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) a b), v uznesení o postúpení musí byť uvedený dôvod takéhoto postupu, a to prípadne aj s otázkou, ktorej posúdenie je na rozhodnutie veci rozhodujúce.“

24. Predkladajúci senát konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S. s. p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po preverení splnenia procesných podmienok na konanie o predloženej kasačnej sťažnosti predbežne preskúmal závery napadnutého rozsudku krajského súdu a dospel k právnomu názoru, že obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o MVI nemá vplyv na účelnosť využitia tohto postupu správcom dane a zákonnosť prerušenia daňovej kontroly za týmto účelom; trvanie prerušenia daňovej kontroly nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia č. 904/ 2010; správca dane v okolnostiach prípadu neprekročil maximálnu lehotu daňovej kontroly. Tento názor sa odlišuje od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v nižšie uvedených rozhodnutiach kasačného súdu a preto sú splnené podmienky pre postúpenie veci založenie právomoci veľkého senátu.

#### B) Opis odlišných rozhodnutí kasačného súdu

25. Konajúci senát kasačného súdu zo súdneho registra zistil, že o obdobných kasačných sťažnostiach žalovaného už kasačný súd (v troch prípadoch Najvyšší súd Slovenskej republiky - rozsudky sp. zn. 4Sžfk/29/2019 z 02.06.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201880.1, sp. zn. 4Sžfk/37/2019 z 06.10.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201883.1, sp. zn. 10Sžfk/56/2019 z 24.11.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201877.1, a naposledy Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28.06.2022, ECLI:SK:NSSR:2022:1016201879.2) opakovane rozhodoval, pričom vo všetkých prípadoch kasačné sťažnosti zamietol s prakticky totožným odôvodnením.

26. Z najnovšieho rozsudku sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28. júna 2022 kasačný súd cituje podstatnú časť odôvodnenia:

„51. ... Protokol z daňovej kontroly ... obsahoval údaj o tom, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu, ako aj záver o tom, že z odpovede na žiadosť o MVI nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností uvedených v daňových priznaniach k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia.

52. ... skutočnosti zisťované správcom dane žiadosťou o MVI ... sa netýkali obchodných transakcií žalobkyne v kontrolovanom zdaňovacom období september 2009. Obchodné transakcie žalobkyne v kontrolovanom zdaňovacom období september 2009 sa týkali dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH Rakúsko. Správca dane požiadal rakúskeho správcu dane o MVI týkajúcich sa obchodov so spoločnosťou BCA Autoauktionen, ale v roku 2010 a 2011 (žiadosť č. 500/322/10896/10/Dur - odpoveď zo dňa 13.07.2010, žiadosť č. 500/322/1866/2011/FruM - odpoveď zo dňa 08.03.2011). Ani v jednej zápisnici z miestnych zisťovaní neboli správcom dane uvedené žiadne opatrenia a závery prijaté pri miestnom zisťovaní a nedošlo k žiadnemu upozorneniu ohľadne DPH režimu uplatneného žalobcom k obchodom so spoločnosťou BCA Autoauktionen GmbH. I keď správca dane vykonával spoločnú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia apríl 2009, máj 2009, jún 2009, júl 2009, august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009 bol povinný právomoc mu zverenú zákonom, uplatňovať len v rozsahu, v akom mu bola zverená, t. j. postupovať v súlade so zákonom a na základe zákona. Prerúšením daňovej kontroly síce nedochádza k predĺžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, ale absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly za daný mesiac existoval relevantný dôvod.

[bod 57 - poznámka] ...Ak teda dôjde k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly o čas, po ktorý bola daňová kontrola prerušená z dôvodu získania informácií, ktoré sú bezpredmetné a nesúvisiace s predmetom daňovej kontroly, v čoho dôsledku nemôžu žiadnym spôsobom prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo správca dane požaduje v rámci medzinárodnej výmeny informácií také informácie, ktoré už boli predtým predmetom zisťovania a preverovania (v rámci tej istej daňovej kontroly alebo počas daňových kontrol za iné zdaňovacie obdobia medzi kontrolovaným daňovým subjektom a totožným obchodným partnerom; prípadne aj na

základe viacerých žiadostí, ktoré bolo možné kumulovať do jednej žiadosti), lehota na výkon daňovej kontroly o takto využitý čas nemôže byť za žiadnych okolností predĺžená (t. j. nemožno túto dobu považovať za dobu, počas ktorej bola daňová kontrola prerušená v súlade so zákonom, v čoho dôsledku sa o túto dobu lehota na výkon daňovej kontroly nepredlžuje), a to aj keď navonok správca dane formálne zákonnú lehotu dodržal.

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

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

...

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

62. 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. Dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť, prekročila zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jej trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nesmie byť použitý. Preto vydaniu rozhodnutí daňových orgánov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia september 2009 predchádzal nezákonný postup.“

### C) Nesúhlasný právny názor predkladajúceho senátu

27. Predkladajúci senát k názoru citovanému v bode 58 (najmä jeho tretej vete) rozsudku sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28.06.2022 považuje v prvom rade za potrebné poukázať na záver rozsudku Súdneho dvora EÚ z 30. septembra 2021 C-186/20 vo veci HYDINA SK, EU:C:2021:786, v zmysle ktorého „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 ... v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

28. Lehoty stanovené nariadením č. 904/2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti

o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.

29. Vzhľadom na vyššie uvedené nemožno obmedziť trvanie prerušenia daňovej kontroly lehotami podľa nariadenia č. 904/2010.

30. Pokiaľ ide o vyhodnotenie účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly, predkladajúci senát sa stotožňuje s názorom uvedeným v citovanom rozsudku, že „je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadaním, či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti).“ Tieto právne závery potvrdzuje aj ďalšia judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019; uznesenie sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017 a rozsudok sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019) a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky (uznesenie sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).

31. Správca dane v danom prípade preveroval nadobudnutie tovaru žalobcom od dodávateľa KAPITAL SYSTEM s. r. o., Praha, Česká republika, v zdaňovacích obdobiach september 2009, november 2009 a december 2009, ktoré boli predmetom rovnakej daňovej kontroly ako v aktuálne súdnej právnej veci, a tiež vo veciach, o ktorých kasačný súd rozhodol už vyššie zmienenými rozsudkami (pozri bod 25 tohto rozsudku). Preverovanie týchto obchodných transakcií žalobcu žiadosťou o MVI zo dňa 18. decembra 2013 do Českej republiky bolo dôvodom prerušenia daňovej kontroly od 23. decembra 2013 do 16. júna 2015. Zo žiadosti pritom vyplýva, že to boli práve rozpory medzi údajmi zo systému VIES, kde dodávateľ vykázal IC dodanie tovaru žalobcovi a tvrdením žalobcu, že sa jednalo o nákup tovaru v osobitnom režime zdaňovania, čo viedlo správcu dane k prevereniu najmä predmetu tejto dodávky a aplikovaného režimu zdaňovania. Bez významu nie je tiež skutočnosť, že správca dane opakovane zasielal zahraničnému správcovi dane urgencie, pričom okrem tohto postupu nemá iné nástroje na docielenie vybavenia medzinárodnej výmeny informácií.

32. Niet teda pochyb o tom, že správca dane žiadal o taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, nezisťoval informácie opakovane, ani o tieto nežiadal po častiach. Z odlišných rozhodnutí, na ktoré predkladajúci senát poukazuje, sa navyše ani v náznakoch nedá vyčítať, ktorým, z tam opakovane citovaných dôvodov neúčelnosti a neefektívnosti (pozri bod 30 tohto rozsudku), bola žiadosť správcu dane poznačená.

33. Získaná odpoveď napokon nemala vplyv na výšku daňových povinností žalobcu (jej obsah bol ovplyvnený najmä nekontaktnosťou českého dodávateľa), na čo kasačný súd opakovane poukázal. Vzhľadom na obsah odôvodnenia odlišných rozhodnutí kasačného súdu, ktoré okrem všeobecných teoretických východísk pri ustáľovaní svojho záveru poukazovali jedine na nevyužitelnosť odpovede, sa možno domnievať, že práve táto skutočnosť viedla kasačný súd k vysloveniu záveru o neefektívnosti a neúčelnosti postupu správcu dane.

34. Podľa mienky predkladajúceho senátu je však celkom neprijateľné uvažovať o tom, že by správca dane vopred mohol predpokladať závažnosť a relevanciu skutočností zistených z postupov MVI (keď dôvodom ich využitia je logicky práve jeho neznalosť/pochybnosti o skutočnostiach týkajúcich sa cezhraničných transakcií daňového subjektu). Správca dane pochopiteľne nevie v prípade podania žiadosti o MVI predvídať výstupy z tohto úkonu a ich dopad na výsledok konania. Samotné skutočnosti a z nich vyplývajúce a neodstránené pochybnosti správcu dane sú najmä pri intrakomunitárnom dodaní riadnym titulom na podanie žiadostí o MVI. Preto účelnosť tohto postupu možno hodnotiť jedine vo vzťahu k obsahu žiadosti (porovnaj bod 30), t. j. najmä či vzhľadom na okruh dopytovaných informácií bolo možné od žiadosti objektívne očakávať prínos pre daňovú kontrolu a jej výsledky, a to bez ohľadu na to, či sa tieto očakávania naplnili. Iba pochybenie v tomto smere má relevanciu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov a mohlo by tak viesť k neakceptovaniu prerušenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

35. Pokiaľ teda nadobudol správca dane dôvodné pochybnosti o obchodných transakciách daňového subjektu s osobami z iných členských štátov, plní tým svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, keď overuje podklady potrebné pre správne a úplné zistenie dane. Ide o zákonom predpokladanú činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej získava informácie o zahraničnom odberateľovi/dodávateľovi tovaru.

36. Len zo samotnej skutočnosti, že celkový čas daňovej kontroly od jej začatia až po jej skončenie (teda až po zohľadnení obdobia jej prerušenia, počas ktorého však lehota spočíva podľa § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku) presahuje jeden rok, nemožno dôvodiť nezákonnosť protokolu o jej výsledku ani rozhodnutia vydaného v daňovom konaní. Počas prerušenia daňovej kontroly za účelom medzinárodnej výmeny informácií správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje kontrolné oprávnenia a ani nevyžaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účely daňovej kontroly.

37. Pre podporu svojho odlišného právneho názoru senát 2S poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016, z ktorého pre možnosť zásahov do základných práv a slobôd kontrolovaného daňového subjektu vyplývajú najmä tieto právne závery:

„... daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako 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.

...

počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“

38. Vyššie uvedené dôvody viedli predkladajúci senát k záveru o tom, že na účely posúdenia účinkov prerušenia daňovej kontroly a jej vykonania v súlade so zásadou zákonnosti a s princípom proporcionality i/ prekročenie lehôt podľa článku 10 nariadenia č. 904/2010 nemôže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ii/ je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a iii/ obsah odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nie je relevantný.

#### **P o u č e n i e :**

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