

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/54/2020  
Identifikačné číslo spisu: 2019200166  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200166.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: KLIMEX Hutnícky materiál s. r. o., Mikovíniho 2/A, 917 01 Trnava, IČO: 36 255 963, právne zastúpeného: HALADA advokátska kancelária, s.r.o., Kapitulská 21, 917 01 Trnava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100762344/2019 zo dňa 1. apríla 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/61/2019-183 zo dňa 23. januára 2020, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 14S/61/2019-183 zo dňa 23. januára 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného číslo: 101548589/2018 zo dňa 09. augusta 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) číslo: 102348696/2018 zo dňa 26. novembra 2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že pokiaľ daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia. Napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu

možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Z obsahu súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 dňa 19.09.2013. Daňová kontrola bola následne dňa 16.07.2014 (pozn. v napadnutom rozsudku je v dôsledku chyby v písaní uvedený dátum 16.07.2013) prerušená v zmysle ustanovenia § 61 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 len „Daňový poriadok“) rozhodnutím správcu dane s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“), týkajúcich sa DPH. Oznámením zo dňa 20.02.2017 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu zo dňa 18.04.2017 (pozn. v napadnutom rozsudku je v dôsledku chyby v písaní uvedený dátum 18.04.2013) doručeným žalobcovi. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola v prejednávacom prípade, vrátane doby jej prerušenia, trvala celkovo 1308 dní (pozn. kasačného súdu: chyba v písaní, resp. počítaní: krajský súd uviedol, že celá daňová kontrola vrátane prerušenia trvala 951 dní, ale samotné prerušenie trvalo 951 dní, t.j. viac ako dva a pol roka a celá daňová kontrola trvala 1308 dní, t.j. viac ako tri a pol roka).

3. Krajský súd citoval z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 46/2015 z 27. júla 2016), že ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií... 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. Krajský súd však zároveň dodal, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, sú determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade v súlade so zásadou proporcionality.

4. Krajský súd uviedol, že 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 podľa krajského súdu vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

5. Krajský súd v tejto súvislosti zdôraznil, že v napadnutom, ako aj v prvostupňovom rozhodnutí absentuje špecifikácia dôvodov o tom, aký význam malo prerušenie predmetnej daňovej kontroly na dobu v trvaní vyše dvoch rokov, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Krajský súd zhodnotil, že prvostupňové, ako ani druhostupňové rozhodnutie zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

6. Ako podstatnú v danej veci krajský súd označil skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to aj vo svetle informácií, s ktorými disponoval už v čase prerušenia daňovej kontroly. V prejednávanej veci je podľa správneho súdu nepochybné, že správca dane využil ako podklad pre svoje rozhodnutie predovšetkým informácie získané pred začatím daňovej kontroly. Krajskému súdu nie je zrejmé, prečo správca dane nekonal, keď nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“) ustanovuje lehotu pre žiadané orgány maximálne tri mesiace na výmenu informácií a je uplatniteľné od 1. januára 2012 vo všetkých členských štátoch. Krajský súd je názoru, že pokiaľ zákon stanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly, nie je dostatočne efektívne prerušenie konania na dobu vyše dvoch rokov, keď samotné Nariadenie stanovuje pre

dožiadané orgány lehotu na vybavenie žiadosti obvyklou lehotou tri mesiace. V kontexte uvedeného potom krajský súd konštatoval, že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o MVI nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.

7. Krajský súd pri preskúvaní spisového materiálu zistil, že námietka žalobcu vznesená ohľadne neúčelného prerušenia daňovej kontroly je dôvodná aj z toho titulu, že správca dane zaslal takmer všetky žiadosti o MVI v priebehu novembra 2013, pričom odpoveď na žiadosť ktorá mu bola zaslaná až 20.02.2017 (teda odpoveď na poslednú žiadosť o MVI, po ktorej správca dane pokračoval v daňovej kontrole), žiadnym spôsobom nezpracoval do protokolu o výsledku daňovej kontroly a v priebehu celého konania a ani v konaní pred súdom nevysvetlil súdu účel, pre ktorý bolo potrebné čakať na túto odpoveď o MVI od novembra 2013 do februára 2017.

8. Krajský súd sa stotožnil aj s názorom žalobcu, že pokiaľ žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatuje, že žalobca bol jedným z článkov reťazca, ktorý sa zúčastnil na podvodnom konaní s cieľom získať daňovú výhodu, bol žalovaný povinný vo svojom rozhodnutí toto tvrdenie odôvodniť. Správca dane, ako aj žalovaný, mali v súvislosti s týmito tvrdeniami uviesť konkrétne okolnosti, resp. dôkazy, ktoré podľa názoru žalovaného resp. správcu dane, mali vyvrátiť toto podozrenie a tak umožniť žalobcovi, aby v rámci dokazovania vyvrátil pochybnosti o vedomosti, že sa zúčastňuje karuselového podvodu.

9. Pokiaľ správca dane resp. žalovaný opiera svoje tvrdenia, že žalobca bol organizátorom reťazca spoločností s cieľom získať neoprávnený odpočet DPH o uznesenie ČVS: PPZ-891/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 07.11.2016, ktorým bolo vznesené obvinenie viacerým osobám, medzi ktorými je aj konateľ spoločnosti žalobcu Ľuboš Klimo, krajský súd poukázal prezumpciu neviny.

10. Krajský súd má za to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s námietkou, že prerušenie daňovej kontroly bolo neprimerane dlhé. Žalovaný síce vo svojom rozhodnutí poukázal, že dĺžka prerušenia spočívala v tom, že správca dane nedostal odpoveď na 13 dožiadaní MVI, ktoré musel urgovať, avšak zo spisového materiálu, ako aj z vyjadrenia žalovaného podľa krajského súdu vyplýva, že zo strany správcu dane došlo len k dvom urgenciám týchto dožiadaní, a teda správca dane jasným a zrozumiteľným spôsobom nevysvetlil aké opatrenia podnikol v súvislosti s tým, aby urgoval jednotlivé dožiadania o MVI u subjektov ktoré o tieto správy žiadali.

11. Krajský súd napokon uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nespĺňa všetky atribúty zákonnosti a že žalovaný sa nevysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu a rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, nie je založené na náležitom zistení skutkového stavu, ktorý by zodpovedal obsahu administratívneho spisu.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP, v ktorej namieta jednak to, že v zmysle napadnutého rozsudku bola dĺžka prerušenia daňovej kontroly nezákonná, ako aj to, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane bola skutočnosť, že zo strany žalobcu došlo ku konaniu, ktoré bolo súčasťou daňového podvodu, ako uviedol krajský súd v napadnutom rozhodnutí. Rovnako sa ohradil voči konštatovaniam krajského súdu, ktoré poukazovali na to, že správca dane dostatočne neurgoval dožiadané orgány počas prerušenia daňovej kontroly, čo je podľa sťažovateľa v rozpore s predloženým spisovým materiálom.

13. Sťažovateľ nesúhlasil s námietkami krajského súdu, ktoré vychádzali z predpokladu, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane napadnutým a prvostupňovým rozhodnutím, bola skutočnosť, že zo strany žalobcu došlo ku konaniu, ktoré bolo súčasťou daňového podvodu, ktoré však nebolo podľa krajského súdu dostatočne odôvodnené. Sťažovateľ v tejto súvislosti zdôraznil, že v danom prípade neboli splnené podmienky na odpočítanie podľa vnútroštátneho predpisu- zákona č.

222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa sťažovateľa nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva EÚ a rozsudkov ESD, na ktoré poukazoval žalobca a ku ktorým sa priklonil v napadnutom rozsudku aj krajský súd, pretože v danom prípade neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. V administratívnom konaní nebolo podľa sťažovateľa preukázané, že boli deklarované plnenia skutočne dodané zo strany dodávateľov uvedených na sporných faktúrach.

14. Sťažovateľ sa tiež ohradil voči tvrdeniam krajského súdu, že prerušenie daňovej kontroly bolo neprimerane dlhé, pretože zo spisového materiálu malo vyplývať, že zo strany správcu dane došlo len k dvom urgenciám žiadostí o MVI. Sťažovateľ sa v napadnutom rozhodnutí vyjadril, že správca dane zaslal v období od 06.11.2013 do 05.06.2014 spolu 23 žiadostí, z toho dve žiadosti o doplnenie o MVI. Z dôvodu, že dňa 11.7.2014 neobdržal konečné odpovede na 13 žiadostí o MVI, daňovú kontrolu prerušil. Skutočnosť, že došlo len k dvom urgenciám žiadostí o MVI, nevyplýva ani zo spisového materiálu, ktorý bol predložený krajskému súdu, z ktorého obsahom boli všetky zaslané žiadosti od dožiadaných členských štátov, ani z vyjadrenia sťažovateľa, ako nesprávne uviedol krajský súd. Z predloženého spisového materiálu je podľa sťažovateľa zrejmé, že si správca dane dôsledne plnil svoje povinnosti a podnikal opatrenia vyplývajúce z Nariadenia, preto tento nemal povinnosť vysvetľovať, aké opatrenia podnikol s tým, aby urgoval jednotlivé žiadosti o MVI. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poskytol aj zoznam žiadostí o MVI zasielaných v priebehu daňovej kontroly, ktorý podľa neho preukazuje, že prvostupňový orgán, ako aj dožiadaný orgán členského štátu, si svoje povinnosti plnili plne v súlade s Nariadením a zároveň vyvracia tvrdenie krajského súdu, že došlo len k dvom urgenciám.

15. Sťažovateľ je presvedčený, že rozhodnutia daňových orgánov obsahujú zistenia vyplývajúce z MVI uskutočnenej počas prerušenia (napr. ohľadom spoločnosti BEWEGA s.r.o.). Správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 11.07.2014 uviedol, že túto prerušuje do prijatia poslednej konečnej odpovede žiadosti o MVI a bude v daňovej kontrole pokračovať, len čo pominú dôvody prerušenia. Tento dôvod pominul doručením poslednej konečnej odpovede dňa 20.02.2017. Sťažovateľ má za to, že správca dane nemohol v daňovej kontrole pokračovať aj z hľadiska čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu v snahe správneho určenia dane a naplnenia základnej podstaty daňovej kontroly. Uviedol, že výsledky zistení vyplývajúcich z MVI, boli vyhodnotené nielen v neprospech, ale aj v prospech žalobcu.

16. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že žalobca vedel, ktoré zdaňovacie obdobia budú kontrolované a zhromaždil doklady, ktoré s daňovou kontrolou súviseli a ktoré sám vykazoval v podanom daňovom priznaní, preto je zrejmé, za akým účelom správca dane čakal na poslednú odpoveď na zaslanú žiadosť o MVI, pretože správca dane ňou preveroval žalobcom deklarované skutočnosti. V konečnom dôsledku výsledok tejto žiadosti o MVI nemal vplyv na určený rozdiel dane. Predmetná žiadosť nebola jedinou žiadosťou o MVI, žiadosti o MVI boli zasielané priebežne a rovnako priebežne prichádzali správcovi dane aj konečné odpovede na tieto žiadosti, ktorých výsledky boli vyhodnocované v neprospech, ako aj v prospech žalobcu, Sťažovateľ zároveň odmietol naznačenie, uvedené v napadnutom rozsudku, že by mohlo dôjsť k účelovému zneužitiu inštitútu prerušenia daňovej kontroly.

17. K námietkam krajského súdu ohľadom nepreskúmateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia, nakoľko má za to, že tieto sú dostatočne odôvodnené a že obsahujú zistenia vyplývajúce z MVI a je z nich zrejmé, aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci.

18. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu vyjadril podaním zo dňa 18.05.2020, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako neprípustnú odmietol, alternatívne navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol žalobca argumentoval tým, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nevymedzuje žiadnu konkrétnu právnu otázku a je toho názoru, že uplatnený dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP nebol vymedzený spôsobom určeným ustanovením § 440 ods. 2 SSP. Rovnako poukázal na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol jediný príklad rozhodnutia kasačného súdu, ktorého sa mal odklon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. h/ týkať.

19. Súčasne sa žalobca ohradil voči tvrdeniam v kasačnej sťažnosti. Žalobca vyjadril presvedčenie, že správca dane prerušil daňovú kontrolu na viac ako dva a pol roka z dôvodu formálneho čakania odpovede na jedinú konkrétnu žiadosť o MVI. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu zaslania 13 žiadostí o MVI, pričom odpovede na 12 z nich prišli podľa žalobcu v relatívne krátkom čase. Zdôraznil, že na poslednú odpoveď na žiadosť o MVI správca dane čakal viac ako tri roky, nakoľko túto žiadosť zaslal už dňa 06.11.2013 a že správca dane zaslal požadovanému orgánu len 2 urgencie predmetnej žiadosti. Z uvedených dôvodov považuje žalobca za zavádzajúce tvrdenie sťažovateľa, že správca dane postupoval efektívne a že dôvodom prerušenia daňovej kontroly bolo čakanie na odpovede na 13 žiadostí. Podľa žalobcu dôvodom extrémneho trvania prerušenia daňovej kontroly bola len jediná žiadosť, pri ktorej bol správca dane absolútne nečinný.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

20. Prejednávaná vec bola dňa 23.06.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S - sp. zn. 1Sžfk/54/2020. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva nasledovné, že správca dane začal s realizáciou daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 dňa 19.09.2013, a to na základe oznámenia č. 9201402/5/4119547/2013/JA.

23. Správca dane zaslal v súvislosti s predmetnou daňovou kontrolou dňa 06.11.2013 šesť žiadostí o MVI, dňa 11.11.2013 sedem žiadostí o MVI, dňa 12.02.2014 jednu žiadosť o MVI, dňa 10.03.2014 jednu žiadosť o MVI, dňa 24.04.2014 jednu žiadosť o MVI, dňa 23.05.2014 jednu žiadosť o MVI, dňa 02.06.2014 jednu žiadosť o MVI a dňa 05.06.2014 tri žiadosti o MVI. Správca dane zaslal tiež dve doplňujúce žiadosti o MVI, čo je spolu 23 žiadostí o MVI. Rozhodnutím správcu dane č. 9201402/5/3407923/2014 zo dňa 11.07.2014, žalobcovi doručeným dňa 15.07.2014, správca dane prerušil daňovú kontrolu v zmysle ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku s odôvodnením začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to z dôvodu podania 13 žiadostí o MVI týkajúcich sa DPH, na ktoré správca dane ku dňu prerušenia daňovej kontroly nedostal odpoveď.

24. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu overil, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly bolo správcovi dane doručených 33 odpovedí, vrátane čiastočných odpovedí na MVI a správca dane zaslal v priebehu prerušenia daňovej kontroly 11 urgencií. Čo sa týka konečných odpovedí na 13 žiadostí o MVI týkajúcich sa DPH, na ktoré správca dane ku dňu prerušenia daňovej kontroly nedostal

odpoveď, tak do konca roka 2014 správca dane dostal konečnú odpoveď na šesť žiadostí o MVI a v prvom štvrtroku 2015 obdržal správca dane konečnú odpoveď na dve žiadosti o MVI.

25. Na žiadosť o MVI č. 9201402/5/2163158/14/Šaf obdržal správca dane jednu čiastočnú odpoveď, jednu e-mailovú informáciu a jednu konečnú odpoveď zo dňa 12.11.2015, pričom v súvislosti s touto žiadosťou o MVI zaslal jeden e-mail a jednu urgenciu. V súvislosti s doplnením žiadosti o MVI č. 9201402/5/4921915/13/Šaf,JA, obdržal správca dane konečnú odpoveď dňa 27.11.2015, ako aj dve čiastočné odpovede a jednu správu zasielajúcu prílohy, zároveň jeden raz urgoval dožiadaný orgán a jedenkrát naň zaslal neformálny e-mail s dotazom ohľadom prílohy. K žiadosti o MVI č. 9201402/5/4814605/13/Šaf,JA poslal správca dane dožiadanému orgánu dve urgencie a jeden e-mail s dotazom, pričom mu bola doručená jedna čiastočná a jedna konečná odpoveď zo dňa 19.01.2016.

26. Žiadosť o MVI 9201402/5/4814685/13/Šaf zo dňa 11.11.2013 bola správcom dane urgovaná dvakrát pred prerušením daňovej kontroly a dva razy v priebehu prerušenej daňovej kontroly, pričom mu od decembra 2014 dožiadaný orgán v pravidelných intervaloch zaslal celkovo päť čiastočných odpovedí, v ktorých dožiadaný orgán označil, že nebude schopný poskytnúť odpoveď v rámci stanovenej trojmesačnej lehoty. Konečnú odpoveď na uvedenú žiadosť zaslal dožiadaný orgán správcovi dane dňa 20.07.2016, čo bolo dva roky od prerušenia daňovej kontroly.

27. Na žiadosť o MVI č. 9201402/5/4909,92/13/Šaf,JA správca dane obdržal konečnú odpoveď dňa 20.02.2017, teda dva a pol roka od prerušenia daňovej kontroly. K tejto žiadosti správca dane urgoval dožiadaný orgán jeden raz pred prerušením daňovej kontroly a päťkrát v priebehu prerušenia daňovej kontroly. Dožiadaný orgán na predmetnú žiadosť zaslal správcovi dane jednu čiastočnú odpoveď pred prerušením daňovej kontroly a ďalších sedem čiastočných odpovedí priebežne doručoval v priebehu prerušenia daňovej kontroly, pričom v uvedených odpovediach dožiadaný orgán označil, že nebude schopný poskytnúť odpoveď v rámci stanovenej trojmesačnej lehoty a v odpovedi zo dňa 04.04.2016 uviedol, že v súvislosti s dopytom prebieha trestné vyšetrovanie.

28. Oznámením zo dňa 20.02.2017, žalobcovi doručeným dňa 10.03.2017, správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu č. 100558716/2017 zo dňa 31.04.2018 doručeným žalobcovi dňa 18.04.2017.

29. Prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 26.11.2018 správca dane určil žalobcovi rozdiel dane v sume 409 263,46 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 270 510,34 eura a vyrubil daň v sume 138 753,12 eura. Predmetom preverovania bola preprava betonárskej ocele v reťazci spoločností, kde ako subdodávateľ vystupovala spoločnosť Brembio s.r.o., ako dodávatelia spoločnosti Probe Invest s.r.o. a v niektorých prípadoch spoločnosť SLOVMIX s.r.o. a ako odberatelia spoločností pôsobiace na území Českej republiky a to spoločnosť BEWEGA s.r.o. a NUBARRON a.s. Správca dane dospel k názoru, že neboli splnené podmienky na uplatnenie práva na oslobodenie dane podľa § 43 zákona o DPH.

30. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal najmä to, že zo strany správcu dane nebola dodržaná maximálna jednoročná dĺžka daňovej kontroly a že podľa neho došlo k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly. Žalobca poukázal aj na to, že ak výsledky vykonanej kontroly naznačovali existenciu daňového podvodu v rámci reťazca dodávok predmetného tovaru, daňový subjekt o tejto skutočnosti nevedel a vzhľadom na okolnosti ani vedieť nemohol.

31. Sťažovateľ napadnutým rozhodnutím zo dňa 01.04.2019 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. K námietke prekročenia lehoty na výkon daňovej kontroly uviedol, že z dôvodu, že správca dňa 11.07.2014 neobdržal konečné odpovede na 13 žiadostí o MVI, daňovú kontrolu prerušil. Dôvod prerušenia daňovej kontroly pominul doručením poslednej odpovede na žiadosť o MVI dňa 20.02.2017 a správca dane po pominutí tohto dôvodu v daňovej kontrole pokračoval. Samotná daňová kontrola trvala 357 dní. Uviedol, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane vyčerpávajúco a riadne preveroval skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné na správne určenie dane. A za účelom zistenia

objektívnej pravdy šetril celý obchodný reťazec. Uviedol, že na základe zistených dôkazov boli niektoré skutočnosti vyhodnotené v prospech daňového subjektu - v prípade zdaniteľných obchodov uskutočnených spoločnosťou Ferocel s.r.o. Námietku žalobcu, že správca dane zaslal žiadosti o MVI za účelom získania irelevantných informácií a informácií, ktoré mal alebo získal z iných zdrojov, považuje za nedôvodnú a uviedol, že v napadnutom rozhodnutí nie sú uvedené dátumy prijatia odpovedí na niektoré zo žiadostí o MVI, (pozn. kasačný súd: z kontextu predmetného rozhodnutia a odvolacích dôvodov vyplýva, že sa jednalo najmä o poslednú odpoveď na žiadosť o MVI dňa 20.02.2017), pretože tieto neovplyvnili výšku dane po kontrole.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

32. 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.

33. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

34. Podľa článku 10 Nariadenia, žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

35. Podľa článku 11 Nariadenia, v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

36. Podľa článku 12 Nariadenia, pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

37. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

38. 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.

39. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje na

- 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. Podľa § 61 ods. 1 až 6 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.

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

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

(4) Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania.

(5) Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

(6) Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

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

45. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal právne posúdenie zo strany správneho súdu a odklonenie sa od ustálenej judikatúry kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP), pričom podstatnú časť kasačnej sťažnosti venoval preukázaniu účelnosti prerušenia daňovej kontroly a uvedeniu úkonov, dožiadaní a urgencií správcu dane v súvislosti s predmetnými žiadosťami o MVI. V závere kasačnej sťažnosti tvrdil, že jeho rozhodnutie má presvedčivé a dostatočne štruktúrované odôvodnenie obsahujúce zistenia z MVI a že je z neho zrejmé, aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Sťažovateľ rovnako namietal, že nie je správna konštatácia krajského súdu, že mal v administratívnych rozhodnutiach odôvodniť, že žalobca bol jedným z článkov reťazca ktorý sa zúčastnil na podvodnom konaní s cieľom získať daňovú výhodu, pretože v danom prípade neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

46. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd v napadnutom rozhodnutí uviedol, že zrušuje rozhodnutia sťažovateľa a správcu dane a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie, explicitne však neuviedol, v zmysle ktorého ustanovenia normy § 191 SSP, t.j. krajský súd dôvod zrušenia napadnutého a prvostupňového rozhodnutia právne nekvalifikoval. V odseku 59 správny súd uviedol nasledovné: „Záverom správny súd uvádza, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nespĺňa všetky atribúty zákonnosti. Žalovaný sa nevysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu a rozhodnutie

žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane nie je založené na náležitom zistení skutkového stavu, ktorý by zodpovedal obsahu administratívneho spisu a preto krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného

ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zrušil a vec vrátil prvostupňovému správne mu orgánu na ďalšie konanie.“ Krajský súd následne neuviedol, čo bude úlohou správcu dane v ďalšom konaní. Z textu napadnutého rozsudku vyplýva, že podľa správneho súdu boli dôvodné žalobné námietky, že 1/ prvostupňové a napadnuté rozhodnutie trpia vadou nepreskúmateľnosti, pretože v nich nie je špecifikované, „aký význam malo prerušenie daňovej kontroly...aj správna úvaha...pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií“ (odsek 44. - 53. a 56. napadnutého rozsudku), 2/ prvostupňové, resp. napadnuté rozhodnutie mali riadne odôvodniť tvrdenie, že žalobca mal byť jedným z článkov reťazca, ktorý sa zúčastnil na podvodnom konaní s cieľom získať daňovú výhodu (odsek 54. a 55. napadnutého rozsudku).

47. Z napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd nezrušil napadnuté a prvostupňové rozhodnutie z dôvodu nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, alebo z dôvodu, že toto prerušenie bolo nedostatočne odôvodnené v napadnutom, prípadne prvostupňovom rozhodnutí.

48. Z toho dôvodu musí kasačný súd konštatovať, že námietky sťažovateľa, ktorými sa snažil preukázať, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, spolu s obsahom administratívneho spisu síce vyvracajú čiastkové tvrdenie krajského súdu, v zmysle ktorých zo strany správcu dane došlo len k dvom urgenciám vo vzťahu k 13 dožiadaniám o MVI, ktoré boli dôvodom prerušenia daňovej kontroly, avšak tieto nič nemenia na tom, že správca dane neuviedol skutočnosti, ktoré zistil prostredníctvom MVI, a to najmä vo vzťahu k žiadosti o MVI 9201402/5/4814685/13/Šaf zo dňa 11.11.2013 (konečnú odpoveď na uvedenú žiadosť zaslal dožiadaný orgán správcovi dane dňa 20.07.2016, čo bolo dva roky od prerušenia daňovej kontroly) a žiadosti o MVI č. 9201402/5/4909,92/13/Šaf,JA (správca dane obdržal konečnú odpoveď dňa 20.02.2017, t.j. po viac ako dva a pol roka od prerušenia daňovej kontroly).

49. Kasačný súd v zhode s názorom krajského súdu dospel v rámci rozhodovania vo veci k záveru, že napadnuté rozhodnutie napadnuté rozhodnutie sťažovateľa neobsahuje dostatočné odôvodnenie ohľadom toho, aké konkrétne zistenia vyplynuli z viacerých žiadostí MVI, (ktoré boli opodstatnením prerušenia daňovej kontroly na 951 dní) na konečné posúdenie veci.

50. Podľa názoru kasačného súdu je preto nedostatočné také odôvodnenie vydané vo vyrubovacom konaní, v ktorom správca dane, príp. sťažovateľ, nerieši, prečo bola určitá požiadavka na uplatnenie MVI, ktorá bola dôvodom prerušenia daňovej kontroly, dôvodná, ak následne meritórne zistenia z nej nezahrnul do svojho rozhodnutia (ako opodstatnené pre výrok správcu dane).

51. Kasačný súd nepochybuje, že nie každé zistenie z procesu MVI sa nakoniec ukáže ako relevantné pre účely daňovej kontroly, resp. pre výrok rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, avšak práve takáto situácia kladie na správcu dane ešte väčšie bremeno kvality odôvodnenia, keďže potom je od neho možné spravodlivo očakávať, aby presvedčivo a s opodstatnenou argumentačnou bázou daňovému subjektu ozrejmil, prečo uplatnil konkrétny nástroj MVI a prečo bolo dôvodné čakať na závery dožiadaného orgánu (hoci tieto sa nakoniec ukázali ako nepodstatné pre výrok rozhodnutia správcu dane).

52. Ak správca dane v protokole alebo v rozhodnutí z vyrubovacieho konania mlčí o určitých záveroch z MVI, daňový subjekt - a v konečnom dôsledku aj správny súd - môže opodstatnene pochybovať o relevancii takejto žiadosti o MVI, a tým pádom aj o dôvodnosti samotného prerušenia daňovej kontroly po čas, kým sa a odpoveď na takúto informáciu nedostala do sféry správcu dane.

53. Správca dane preto v protokole alebo v rozhodnutí z vyrubovacieho konania musí venovať adekvátny priestor nielen tým zisteniam z MVI, ktoré opodstatňujú výrok rozhodnutia z vyrubovacieho konania v merite, ale aj tým záverom z MVI, ktoré nemali dopad na meritórnu stránku rozhodnutia správcu dane alebo sťažovateľa. V týchto prípadoch odôvodňuje správca dane

opodstatnenosť jeho požiadavky o MVI k časovému okamihu, kedy k uplatneniu tohto inštitútu pristúpil, t.j. musí presvedčivo vysvetliť, prečo formuloval predmetnú požiadavku a prečo čakal na závery dožiadaného orgánu (aj keď sa neskôr ukázali, že tieto neboli pre výrok rozhodnutia vo vyrubovacom konaní relevantné).

54. Správca dane teda v takýchto prípadoch prezentuje právne a skutkové okolnosti, ktoré ho v danom čase, t.j. v čase uplatnenia MVI, viedli k aplikácii tohto inštitútu. Len týmto spôsobom je možné zabezpečiť následný plnohodnotný súdny prieskum toho, či konkrétna žiadosť v režime MVI bola v čase jej formulovania dôvodná a či následne bolo dôvodné čakať na závery dožiadaného orgánu a mať po tento úsek prerušenú daňovú kontrolu.

55. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že v súdnej veci nekonštatuje nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu prekročenia zákonnej dĺžky jej trvania (jeden rok od začatia), keď túto otázku kasačný súd ani neskúmal, a to práve pre nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, resp. kasačného sťažovateľa. Správny súd a kasačný súd budú môcť dôvodnosť uplatnených nástrojov MVI a nadväzujúceho prerušenia konania verifikovať až po tom, čo z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov vyplynú právne a skutkové okolnosti, ktoré ich viedli k uplatneniu jednotlivých nástrojov MVI. Relevancia nástrojov MVI môže byť v konkrétnej veci v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu daná buď tým, že zistenia z MVI sa stanú integrálnou súčasťou rozhodnutia správneho orgánu ako okolnosť, ktorou správne orgány meritórne odôvodňujú výrok svojho rozhodnutia (vydaného vo vyrubovacom konaní) alebo tým, že správne orgány zdôvodnia, prečo o MVI požiadali, a to v prípadoch, ak sa neskôr zistenia z konkrétnych MVI nepoužili na vecnú argumentáciu v rámci vyrubovacieho konania.

56. Vo všeobecnosti platí, že odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu nemôže mlčať o žiadnom uplatnenom nástroji MVI, ktoré opodstatňovalo prerušenie daňovej kontroly v konkrétnej veci, keďže potom sa rozhodnutie stáva nepreskúmateľným, a to primárne v otázke dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, a táto skutočnosť môže mať následne dopad na zákonnosť dĺžky, resp. trvania daňovej kontroly.

57. Sťažovateľ na strane 39 napadnutého rozhodnutia uviedol, že odpovede na konkrétne žiadosti o MVI nie sú uvedené v administratívnych rozhodnutiach, pretože zistenia uvedené v týchto neovplyvnili výšku dane po kontrole. Kasačný súd na jednej strane súhlasí s názorom sťažovateľa, že pri žiadosti o MVI nemôže správca dane vedieť, či výsledná odpoveď na túto žiadosť bude vyhodnotená v prospech alebo v neprospech daňového subjektu. Ak je však daňová kontrola prerušená podľa ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnutím správcu dane z dôvodu podania žiadosti o MVI, je podstatné, aby bola táto žiadosť vo vzťahu k daňovej kontrole relevantná. Takáto žiadosť o MVI, kvôli ktorej je potrebné daňovú kontrolu prerušiť, teda nemôže smerovať k skutočnostiam, ktoré sú zjavne mimo rozsah daňovej kontroly. Ak však neskôr z takejto žiadosti vyplynie pre účely daňovej kontroly nepodstatný záver, resp. záver, ktorý je v prospech daňového subjektu, nemôže byť toto na ťarchu zákonnosti prerušenia daňovej kontroly.

58. Sťažovateľ sa však v predmetnej veci len vo všeobecnej rovine v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkou, že prerušenie daňovej kontroly bolo neprimerane dlhé na strane 38 a v prvom odseku strany 39 napadnutého rozhodnutia. Kasačný súd poukazuje na individuálne okolnosti prípadu, keď bola daňová kontrola prerušená 951 dní, pričom posledné dve odpovede na žiadosti o MVI neboli zapracované do prvostupňového ani napadnutého rozhodnutia a preto nie je zřejmý dôvod, pre ktorý bolo potrebné čakať na poslednú odpoveď o MVI od novembra 2013 do februára 2017 a predposlednú odpoveď do júla 2016. Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu zintenzívňuje nevyhnutnosť náležitého zdôvodnenia požiadavky správcu dane o MVI k časovému okamihu, kedy k uplatneniu tohto inštitútu pristúpil.

59. Povinnosť uviesť zistenia vyplývajúce zo žiadostí o MVI, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, ak v dôsledku prerušenia trvá daňová kontrola viac ako jeden rok, vyplýva napr. z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25.09.2019, z

ktorého vyplýva, že: „Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nie sú v súlade s § 63 ods. 5 daňového poriadku, a teda trpia vadou nepreskúmateľnosti.“

60. V súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu MVI, Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom ďalšom rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 02.07.2019 skonštatoval, 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...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... 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.“

61. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené vyššie, kasačný súd poukazuje na to, že z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že tento nesprávne konštatoval pasivitu správcu dane, keď je zrejmé, že správny súd komplexne nepreskúmal celý obsah administratívnych spisov. Ako vyplýva zo zistenia skutkového stavu. V priebehu prerušenia daňovej kontroly bolo správcovi dane doručených 33 odpovedí, vrátane čiastočných odpovedí na MVI a správca dane zaslal v priebehu prerušenia daňovej kontroly 11 urgencií. Len na žiadosť o MVI č. 9201402/5/4909,92/13/Šaf,JA, na ktorú správca dane obdržal poslednú konečnú odpoveď dňa 20.02.2017, správca dane zaslal dožiadanému orgánu celkovo 6 urgencií, rovnako bol správca dane v súvislosti s touto žiadosťou písomne informovaný, že žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, v súlade s článkom 12. Z uvedeného vyplýva, že neboli správne poukázania krajského súdu na pasivitu správcu dane v priebehu prerušenia daňovej kontroly. Celkovo je možné uviesť, že odôvodnenie krajského súdu, ktorý po teoretických východiskách odkázal nesprávne na konkrétnu vec a jeho konštatovania o urgenciách žiadostí o MVI nevyplývajú ani z obsahu administratívneho spisu ani z vyjadrenia žalovaného, vykazuje zníženú argumentačnú úroveň. Kasačný súd je však viazaný kasačnými dôvodmi uplatnenými sťažovateľom a z kasačnej nebol ani implicitne namietaný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP. Rovnako uvedené nič nemení na tom, že rozhodnutia správcu dane a sťažovateľa nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

62. Napokon kasačný súd skúmal námietku sťažovateľa, týkajúcu sa nesúhlasu s konštatovaním krajského súdu, že prvostupňové, resp. napadnuté rozhodnutie mali riadne odôvodniť tvrdenie, že žalobca mal byť jedným z článkov reťazca ktorý sa zúčastnil na podvodnom konaní s cieľom získať daňovú výhodu. Sťažovateľ v tejto súvislosti zdôraznil, že podstatou prvostupňového rozhodnutia bolo

to, že v danom prípade neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. V administratívnom konaní nebolo podľa sťažovateľa preukázané, že boli deklarované plnenia skutočne dodané zo strany dodávateľov uvedených na sporných faktúrach. Kasačný súd súhlasí s názorom sťažovateľa, že z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že ním správca dane určil žalobcovi rozdiel dane v sume 409 263,46 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 270 510,34 eura a vyrubil daň v sume 138 753,12 eura z dôvodu, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na odpočítanie dane ustanovené zákonom o DPH. Toto nepochybne vyplýva (okrem častí venujúcich sa jednotlivým preverovaniam nadobudnutia tovaru) aj zo zhrnutia dôkazov na str. 40 a nasl. prvostupňového rozhodnutia. Preto kasačný súd nesúhlasí s tým, že mal správca dane, resp. sťažovateľ dostatočne odôvodniť podvodné konanie, v intenciách právneho názoru vysloveného krajským súdom. Rovnako k výhrade zo strany krajského súdu ohľadom nerešpektovania zásady prezumpcie neviny kasačný súd uvádza, že táto sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom správca dane v prejednávanom prípade konštatoval porušenie daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období.

63. K námietke sťažovateľa ohľadom odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, kasačný súd uvádza, že táto námietka nie je dôvodná. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nešpecifikuje žiadne rozhodnutia kasačného súdu, vo vzťahu ku ktorým by mal kasačný súd verifikovať, že sa krajský súd v rámci rozhodovania vo veci žalobcu odklonil od tzv. ustálenej rozhodovacej praxe. Bremeno takejto špecifikácie je pritom priamo na žalobcovi ako kasačnom sťažovateľovi a to s odkazom na § 440 ods. 2 SSP.

64. Podľa názoru kasačného súdu je teda nedostatočné a preto nepreskúmateľné odôvodnenie vydané vo vyrubovacom konaní, v ktorom správca dane, príp. sťažovateľ, neuviedol skutočnosti, ktoré zistil prostredníctvom žiadostí o MVI. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

65. Nakoľko krajský súd v zrušujúcom rozsudku neuviedol aká bude úloha správcu dane v ďalšom konaní, kasačný súd dopĺňa, že v ďalšom konaní bude úlohou správcu dane náležite poukázať na to, aké konkrétne zistenia vyplynuli z tých 13 žiadostí o MVI, ktoré boli dôvodom prerušenia daňovej kontroly a ktoré správca dane opomenul uviesť v prvostupňovom rozhodnutí. V danom prípade je nevyhnutné sa zamerať najmä na žiadosť o MVI 9201402/5/4814685/13/Šaf zo dňa 11.11.2013 (konečnú odpoveď na uvedenú žiadosť zaslal dožiadaný orgán správcovi dane dňa 20.07.2016) a žiadosť o MVI č. 9201402/5/4909,92/13/Šaf,JA (správca dane obdržal konečnú odpoveď dňa 20.02.2017), keď prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo vydané až 09.08.2018.

66. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal úspešnému žalobcovi nárok na plnú náhradu trov konania pred kasačným súdom.

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie :**

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

