

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/15/2022
Identifikačné číslo spisu: 1016200658
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1016200658.1

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: Danucem Slovensko a.s., IČO: 00 214 973, 906 38 Rohožník, právne zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal, s. r. o., advokátska kancelária, Karadžičova 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 116271/2016 zo dňa 04.02.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/78/2016-92 zo dňa 19. júna 2018 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/78/2016-132 zo dňa 26. októbra 2021, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že v nadväznosti na námietku žalobcu, že daňová kontrola trvala neprímerane dlhú dobu sa súd zaoberal opodstatnenosťou tejto námietky. Z obsahu administratívneho spisu mal súd nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009 dňa 18.09.2012 a ukončil ju dňa 06.05.2015, kedy žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) prevzal protokol (daňová kontrola je ukončená spravidla dňom doručenia protokolu z

daňovej kontroly - § 46 ods. 9 Daňového poriadku, takto tomu bolo v prejednávanej veci). Celkovo teda daňová kontrola aj s prerušením trvala 961 dní.

3. Daňový poriadok umožňuje daňovú kontrolu prerušiť, pričom rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Fakultatívne prerušenie daňovej kontroly je zákonom obmedzené na maximálne 30 dní, alebo na nevyhnutný čas, ak túto lehotu správca dane predĺži. Dobu prerušenia daňovej kontroly z obligatórnych dôvodov zákon obmedzuje na nevyhnutný čas (bez uvedenia konkrétnej doby, počas ktorej môže prerušenie daňovej kontroly trvať). Počas prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynú lehoty, tzn. že doba prerušenia daňovej kontroly sa nezapočítava do celkovej doby daňovej kontroly. V prípade, ak daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, musí skúmať dôvodnosť (zákonnosť) takéhoto prerušenia. V tejto súvislosti je potrebné upozorniť na ust. § 44 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Ustanovenie § 44 Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojitosti s jednou z jeho základných zásad (§ 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku), podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

4. V prejednávanej veci krajský súd z pripojeného administratívneho spisu mal za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22.05.2013 rozhodnutím správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 v zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, 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 (žalobca ho prevzal 06.05.2015). Daňová kontrola bola teda prerušená 614 dní.

5. Zákonom 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.

6. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu (rozhodnutie ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010).

7. Daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, naruša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami.

8. 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.

9. Prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly možno formálne ospravedlniť, avšak musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje. V náleze z 29. júna 2010 bol za takú okolnosť označený subjektívny postoj kontrolovaného daňového subjektu prejavujúci sa navonok nesúčinnosťou (Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 25. októbra 2016).

10. Z vyššie citovaných rozhodnutí ÚS SR vyplýva, že predĺženie maximálnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly je možné pripustiť iba vo výnimočných prípadoch, najmä ak kontrolovaný daňový subjekt odopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (III.ÚS 726/2016). Z administratívneho spisu súd nezistil odopretie súčinnosti žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu správcovi dane.

11. Súd uviedol, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane je povinný dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, čo je významné nielen pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektívnosť a účelnosť daňovej kontroly. Uvedené súd zdôraznil hlavne v kontexte námietky žalobcu, že správca dane disponoval zisteniami uvedenými v bode 6 a 16 odôvodnenia tohto rozsudku, ktoré sa ako jediné pretavili do napadnutých rozhodnutí, už pred spornými medzinárodnými výmenami informácií.

12. Ak žalobca namietal nezákonné prerušenie daňovej kontroly (neefektívne, nadbytočné), ako aj nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, bolo úlohou súdu z hľadiska kvality zákonnosti posúdiť, či v posudzovanej veci bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Takýto postup je v súlade s názorom vysloveným Ústavným súdom Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 25.10.2016.

13. Na odstránenie pochybností správny súd zdôraznil, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe v prejednávanej veci nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia. Až skúmanie konania správcu dane a žalovaného v spojení s odôvodnením napadnutého rozhodnutia s prihliadnutím na žalobné námietky viedlo súd k zrušeniu napadnutého rozhodnutia.

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

15. Vzhľadom na celkovú dĺžku daňovej kontroly sa správny súd zaoberal opodstatnenosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly v prejednávanej veci, pričom sa zamerával na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená na obdobie skoro dvoch rokov. Súd k záveru, že v napadnutých rozhodnutiach absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly, t.j. výsledky takéhoto preverenia neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového ani druhostupňového správneho orgánu. V rozhodnutiach nie sú obsiahnuté zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly a teda jej zákonnosť a zákonosť Protokolu z daňovej kontroly zo dňa 04.05.2015 ako zákonného dôkazu.

16. Z ustálenej judikatúry súdov vyplýva, že v odôvodnení rozhodnutia musí správny orgán, vrátane daňového orgánu uviesť dôkazy, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, prípadne s ich námietkami k vykonaným dôkazom. (Rozsudok NS SR, sp. zn. 4 So 226/04).

17. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že protokol z daňovej kontroly v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia marec 2009 neobsahuje žiadnu zmienku o procese medzinárodnej výmeny informácií a využití inštitútu dožiadania miestne príslušného správcu dane. Krajský súd nespochybnil, že správca dane vo svojom rozhodnutí (prvostupňové rozhodnutie) na str. 45-46 poukázal na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií.

18. Podľa názoru správneho súdu však v napadnutom rozhodnutí žalovaného však absentuje zdôvodnenie, ako i správna úvaha, či vôbec a aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií, či správca dane, resp. žalovaný nejakým spôsobom tieto informácie pri svojom rozhodnutí využil a ak nie, či bolo prerušenie daňového konania zákonné, ako aj to či Protokol z daňovej kontroly mohol byť použitý ako zákonný dôkaz. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nie je ďalej zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií, a to s prihliadnutím na informácie, s ktorými už nakladal v čase prerušenia daňovej kontroly.

19. Správny súd ďalej uviedol, že vyjadrenie žalovaného k žalobe absenciu náležitostí, uvedených v predchádzajúcom bode nemôže nahradiť, t.j. nemôže nahradiť chýbajúcu právnu argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (napr. rozhodnutie NS SR 21.06.2016 sp. zn. 10Sza/13/2016, podľa ktorého vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované prípadným dodatočným vysvetlením, resp. doplňujúcim vyjadrením odporcu a súdu neprináleží vyvodzovať z týchto vyjadrení závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmajacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom). Správny súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia výlučne cez odôvodnenie tohto rozhodnutia, a nie prostredníctvom obsahu administratívneho spisu, resp. dôvodov doplňujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v rozhodnutí.

20. Napadnuté rozhodnutia vychádzajú predovšetkým z informácií, ktoré boli správcovi dane známe už pred začatím daňovej kontroly, preto bolo povinnosťou žalovaného, ak potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť postupu správcu dane pri medzinárodnej výmene informácií, ktorá bola dôvodom dlhého prerušenia daňovej kontroly. Z dôvodu absencie týchto dôvodov súd nemohol posúdiť zákonnosť prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ani jej dĺžku, a teda celkovú správnosť postupu správcu dane.

21. Na základe vyššie uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní je žalovaný viazaný právnym názorom správneho súdu, ktorý je vyslovený v tomto rozhodnutí (§ 191 ods. 6 SSP). Povinnosťou žalovaného bude vo veci opätovne konať a vydať rozhodnutie, ktoré bude náležite odôvodnené, s dôrazom na rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií a zistenia z nej vyplývajúce, ako aj na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly čo do jej dôvodov a jej dĺžky. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude aj vysporiadať sa okrem procesných námietok žalobcu (o.i. neumožnenie zúčastniť sa na vypočutí p. B. a klásť mu otázky, prípadne vypočutie alebo nevypočutie p. B. samotným správcom dane, nakoľko to daňový subjekt navrhoval v priebehu daňovej kontroly, vrátane posúdenia jeho čestného vyhlásenia zo dňa 28.05.2015) aj hmotno-právnymi námietkami žalobcu uplatnenými v tomto konaní.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

22. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 10.09.2018 kasačnú sťažnosť v ktorej uviedol, že sa nestotožňuje s právnym názorom súdu, že rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti. Správny súd uvádza, že považoval za potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly v prejednávanej veci. Za týmto účelom súd preskúmal napadnuté rozhodnutia, pričom upriamil pozornosť aj na správnu úvahu daňových orgánov použitú pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií, na základe ktorej bola predmetná daňová kontrola prerušená na obdobie skoro dvoch rokov. Po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov z tohto pohľadu dospel súd k záveru, že v nich absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly. Inými slovami, výsledky takéhoto preverenia neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového ani druhostupňového správneho orgánu. Absentujú v nich zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

23. Sťažovateľ napriek uvedenému názoru súdu trvá na tom, že napadnuté rozhodnutie žalovaného (ako aj rozhodnutie správcu dane) je zákonné a dostatočne odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného vychádza z oboznámenia sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozhodnutiu správcu dane, z preskúmania odvolaním napadnutého rozhodnutia správcu dane a z oboznámenia sa s obsahom pripojeného spisového materiálu. Sťažovateľ mal za to, že s námietkami žalobcu uplatnených v odvolaní, sa žalovaný dostatočne vysporiadal, pričom odôvodnenie rozhodnutia plne korešponduje s výrokom rozhodnutia. Žalovaný, ako odvolací orgán, sa stotožnil s rozhodnutím správcu dane v celom rozsahu považujúc právne posúdenie veci správcom dane za správne. Sťažovateľ má za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je aj v súlade s bodom 63, v ktorom súd uvádza, že z konštantnej judikatúry súdov vyplýva, že v odôvodnení správny orgán musí uviesť dôkazy, z ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi na vykonanie dôkazov, prípadne s ich námietkami k vykonaným dôkazom.

24. Sťažovateľ tvrdil, že postupoval v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní.

25. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom súdu, že je potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Podľa súdu v rozhodnutiach absentujú zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

26. Sťažovateľ k uvedenému názoru súdu uviedol, že správca dane dňa 20.05.2013 vydal Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 21.05.2013. Daňová kontrola bola prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí t.j. dňa 22.05.2013. Správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 uviedol dôvod prerušenia daňovej kontroly, t.j. podanie žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. V zmysle predmetného rozhodnutia bola daňová kontrola prerušená do dňa obdržania odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Podľa uvedeného rozhodnutia správca dane mal v kontrole pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Sťažovateľ mal za to, že zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z titulu medzinárodnej výmeny informácií bola daná ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Dôvod prerušenia daňovej kontroly, podľa názoru sťažovateľa, taktiež nie je a nemôže byť sporný, pretože správca dane preveroval dodávky tovaru a prepravu tovaru do iného členského štátu, t.j. preveroval podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, ktoré žalobca vykázal v daňovom priznaní. Sťažovateľ ďalej uviedol, že sa teda nejedná o sporné prerušenie daňovej kontroly a podľa výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií nie je možné posudzovať účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Správca dane nevie a nemôže dopredu vedieť aké výsledky

vyplýnú z dožiadania, pričom každý výsledok z medzinárodnej výmeny informácií má svoj význam, či už v prospech daňového subjektu alebo v jeho neprospech. Správca dane len objektívne preveruje skutočnosti pre správne určenie dane z pridanej hodnoty.

27. Sťažovateľ uviedol, že nie je sporná skutočnosť, že predmetom daňovej kontroly boli zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009, to znamená, že sa bola začatá jedna daňová kontrola. Táto daňová kontrola bola prerušená. Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013. Daňová kontrola bola prerušená do dňa obdržania odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Z priebehu daňovej kontroly nie je sporné, že žalobca v priebehu roka 2009 obchodoval nielen s českým daňovým subjektom NEZVAL okna -dveře s. r. o., ale aj s inými zahraničnými odberateľmi ako napr. Holcim White, Ltd. Všetky tieto zahraničné spoločnosti, ako aj prepravcovia sú uvedení v protokole z daňovej kontroly za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2009, ktorých sa to týka. Nie je teda pravdou tvrdenie súdu v bode 64, že protokol z daňovej kontroly v časti marec 2009 neobsahuje žiadnu zmienku o procese medzinárodnej výmeny informácií a využití inštitútu dožiadania miestne príslušného správcu dane (body 17 a 18 tohto rozsudku), čoho dôkazom sú strany č. 37 a 38 protokolu z daňovej kontroly.

28. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, že v rozhodnutiach absentujú zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly. Ako aj správny súd v bode 50 uviedol, daňová kontrola bola v tomto prípade ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly. V predmetnom protokole správca dane uviedol, že z výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií, ako aj z dožiadania miestne príslušného správcu dane nevyplývali skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2009, teda aj za dané zdaňovacie obdobie marec 2009. V napadnutom rozhodnutí bol správcom dane vo výroku rozhodnutia určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty, ktorý vyplýval zo zistených skutočností týkajúcich sa preverovania zdaniteľných obchodov žalobcu so spoločnosťou NEZVAL okna-dveře s. r. o., preto aj odôvodnenie výroku napadnutého rozhodnutia sa týkalo tejto spoločnosti a určeného rozdielu dane a porušenia hmotnoprávneho predpisu - zákona o DPH. Podľa názoru sťažovateľa napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane sú v plne v súlade s ust. § 63 ods. 2 a ods. 5 Daňového poriadku, pretože zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií nemali žiadny vplyv na výrok napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

29. Čo sa týka dĺžky daňovej kontroly, sťažovateľ mal za to, že vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol prehľad medzinárodnej výmeny informácií vykonanej správcom dane, z ktorého je zrejmé, že napriek stanovenému termínu na vybavenie medzinárodných dožiadaní (Nariadenie Rady (EÚ) č.904/2010 zo dňa 7. októbra 2010), nie je možné vždy ich v tomto termíne aj vybaviť, jedinou možnosťou správcu dane je urgencia ich vybavení, čo aj správca dane učinil. V bode 59 súd uvádza, že na odstránenie pochybností súd na tomto mieste zdôrazňuje, že samotná dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe v prejednávacom prípade nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia.

30. Sťažovateľ taktiež nesúhlasí s vyjadrením správneho súdu uvedenom v bode 65, že žalovaný sa snažil absenciu odôvodnenia nahradiť vo vyjadrení k žalobe.

31. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

33. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa ust. § 137 ods. 4 SSP.

34. Senát kasačného súdu mal zo svojej rozhodovacej činnosti za preukázané, že v danej veci prebiehalo viacero konaní na Najvyššom súde Slovenskej republiky (správne kolégium) medzi totožnými účastníkmi konania, ktorých Najvyšší súd Slovenskej republiky a následne aj najvyšší správny súd rozhodovali nasledovným spôsobom:

január 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 10Sžfk/59/2018 z 25. septembra 2019 zamietol kasačnú sťažnosť žalobkyne proti rozhodnutiu Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/78/2016-72 z 10. mája 2018, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

február 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 1Sžfk/69/2018 z 26. mája 2020 zamietol kasačnú sťažnosť proti rozhodnutiu Krajského súdu v Bratislave z 31. mája 2018 č.k. 1S/85/2016-100, ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 116140/2016 zo 4. februára 2016 zamietol.

apríl 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 5Sžfk/8/2019 z 2. júna 2020 rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/76/2016-71 zo 17. apríla 2018, ktorým žalobu zamietol, zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 116351/2016 zo 4. februára 2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

máj 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 10Sžfk/51/2018 z 21. augusta 2019 zamietol kasačnú sťažnosť proti rozhodnutiu Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/80/2016-73 z 10. mája 2018, ktorým krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

jún 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 4Sžfk/75/2018 z 10. septembra 2019 rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/88/2016-113 z 28. júna 2018, ktorým žalobu zamietol, zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 116572/2016 z 4. februára 2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

august 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 2Sžfk/6/2019 z 26. mája 2021 zamietol kasačnú sťažnosť Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/81/2016-77 zo dňa 7. júna 2018 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

september 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 5Sžfk/48/2018 z 5. mája 2020 rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/86/2016-97 z 31. mája 2018, ktorým žalobu zamietol, zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 116891/2016 zo 4. februára 2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

október 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 4Sžfk/62/2018 z 2. júla 2019 zamietol kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/79/2016-71 z 10. mája 2018, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

november 2009

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 10Sžfk/72/2018 z 28. júla 2020 zamietol kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/87/2016-110 zo 23. augusta 2018, ktorým žalobu ako nedôvodnú zamietol.

december 2009

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 2Sžfk/13/2019 z 25. mája 2022 rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/77/2016-92 zo dňa 19. júna 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd rozsudkom napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

marec 2013

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 1Sžfk/66/2018 z 28. apríla 2020 rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 24. mája 2018 č.k. 1S/145/2016-65, ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 103038162/2016 z 29. apríla 2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

35. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že Najvyšší súd Slovenskej republiky a Najvyšší správny súd SR nerozhodovali rovnakým spôsobom. Spornou otázkou medzi účastníkmi konania bola skutočnosť, či bola podstatná pre zrušenie rozhodnutia žalovaného tá skutočnosť, že v napadnutom rozhodnutí žalovaný neuviedol zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas prerušenia daňovej kontroly, ako aj úvahu o význame tohto prerušenia, na základe ktorých by mohol správny súd posúdiť jeho účelnosť a teda aj zákonnosť vykonanej kontroly v nadväznosti na to aj zákonnosť Protokolu o vykonaní daňovej kontroly.

36. Ďalšou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal, bola skutočnosť, či pri zohľadnení novej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ako aj z pohľadu v kontexte konkrétnych okolností prejednávaneho prípadu je možné konštatovať, že žalovaný a prvostupňový správny orgán sa vo svojich rozhodnutiach nedostatočným spôsobom vysporiadali s účelnosťou a dôvodnosťou prerušenia daňovej kontroly a či túto skutočnosť je možné považovať za takú vadu, ktorá by sama o sebe mohla byť podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, čo by mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

37. Z odôvodnenia Krajského súdu v Bratislave je zrejmé, že tento zrušil obe preskúmané rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane s odôvodnením, že ide o rozhodnutia, ktoré nie sú preskúmateľné.

38. Kasačný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na to, že podľa jeho názoru preskúmané rozhodnutie netrpí vadou nepreskúmateľnosti a má za to, že sa so všetkými námietkami, ktoré žalobca v administratívnom konaní uviedol, dostatočne vysporiadal. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

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 § 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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 navrhnu 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 správca 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.

51. 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.

52. 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.

53. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že zrušuje rozhodnutie sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutí. Kasačný súd v zhode s názorom krajského súdu dospel v rámci rozhodovania vo veci k záveru, že napadnuté rozhodnutie sťažovateľa neobsahuje dostatočné odôvodnenie obsahom toho, aké konkrétne zistenia vyplynuli z viacerých žiadostí o MVI, a aké konkrétne zistenia pre správcu dane vyplynuli z opakovaných žiadostí o MVI. V prejednávanvej veci z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2009 trvala neprimerane dlho.

54. Správca dane začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH dňa 18.09.2012 a ukončil ju 06.05.2015. Ďalej z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22.05.2013 na základe rozhodnutia správcu dane č. 9900430/5/2005681/13/Zat zo dňa 20.05.2013 v zmysle ust. § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku a to z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcich sa DPH.

55. Na základe oznámenia zo dňa 28.01.2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním Protokolu dňa 04.05.2015, ktorý žalobca prevzal 06.05.2015. Daňová kontrola celkovo bola teda prerušená na 614 dní.

56. 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 presvedčil a s opodstatnenou argumentačnou bázou daňovému subjektu ozrejmil, prečo uplatnil konkrétny nástroj MVI a prečo bolo dôvodné čakať na závery dožiadaného orgánu (hoci sa tieto nakoniec ukázali ako nepodstatné pre výrok rozhodnutia správcu dane). Správca dane preto v protokole a v rozhodnutí odvolacieho 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 meritórnú stránku rozhodnutia správcu dane alebo sťažovateľa. V týchto prípadoch odôvodňuje správca dane opodstatnenosť svojej 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.

57. Kasačný súd uvádza, že krajský súd v súdnej veci nekonštatoval nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu prekročenia zákonnej dĺžky jej trvania (1 rok od začatia), keďže túto otázku kasačný súd ani neskúmal a to práve vzhľadom na nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, resp. kasačného sťažovateľa. Povinnosť uviesť zistenia vyplývajúce zo žiadosti o MVI, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená ak v dôsledku prerušenia trvá daňová kontrola viac ako 1 rok, vyplýva napr. aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25.09.2019, z ktorého vyplýva „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 ktorej by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov nie sú v súlade s ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia vadou nepreskúmateľnosti.“

58. 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 konštatoval, 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. Hranica 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 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, môžu vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.“

59. Kasačný sťažovateľ sa predovšetkým v kasačnej sťažnosti nestotožnil s právnym názorom súdu, že rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti. K tejto kasačnej námietke kasačný súd uvádza, že sa s ňou nie je možné stotožniť. Naopak, kasačný súd súhlasí s právnym názorom Krajského súdu v Bratislave, že obe preskúmané rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane nie sú dostatočne odôvodnené, resp. majú dosť nízku argumentačnú úroveň.

60. Senát kasačného súdu si je vedomý rozdielnej rozhodovacej činnosti jednotlivých senátov Najvyššieho súdu SR a následne Najvyššieho správneho súdu SR. V preskúmanej veci však nepovažoval za nutné obrátiť sa na Veľký senát tunajšieho súdu (§ 22 ods. 1 SSP), nakoľko nešlo o vec, v ktorej by sa chcel odchyliť od ustáleného právneho názoru. Jednak doterajšia judikatúra v obdobných veciach nie je jednotná, a jednak senát kasačného súdu posudzoval konkrétny rozsudok Krajského súdu v Bratislave v kontexte s kasačnou námietkou sťažovateľa, ktorou bol nesúhlas sťažovateľa s právnym názorom správneho súdu ohľadom nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného.

61. Kasačný súd sa v celom rozsahu stotožnil s názorom krajského súdu, že správca dane je povinný dôsledne posúdiť a odôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, či

jej prerušenie je v súlade so zákonom, či je účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe, a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná.

62. Ďalej kasačný súd konštatuje, že z administratívneho spisu je nesporné, že Protokol daňovej kontroly v časti týkajúcej sa preskúmaného zdaňovacieho obdobia (marec 2009) neobsahuje žiadnu zmienku o procese medzinárodnej výmeny informácií s využitím inštitútu dožiadania miestne príslušného správcu dane. Čiže nie sú v uvedenom rozhodnutí dostatočným spôsobom preukázané a zdôvodnené individuálne okolnosti veci, keď daňová kontrola bola prerušená (na 614 dní).

63. Senát kasačného súdu v kontexte na rozhodovaciu činnosť Európskeho dvora vo veci Hydina s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky (rozsudok Súdneho dvora, desiata komora z 30.09.2021 vec C-186/20) uvádza, že zo záverov tohto rozhodnutia vyplýva, že Článok 10 Nariadenia EÚ č. 204/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty 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 štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Vyššie citované závery však nijako nie sú v rozpore s názorom krajského súdu, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu musí byť právne udržateľné z dôsledku jeho správneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia.

64. Kasačný súd zhodne s názorom krajského súdu uvádza, že v rozhodnutí žalovaného absentuje zdôvodnenie, ako aj správna úvaha, či vôbec a aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií, či správca dane, resp. žalovaný nejakým spôsobom tieto informácie využili. Protokol z daňovej kontroly v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia za mesiac marec neobsahuje žiadnu zmienku o procese medzinárodnej výmeny informácie ani o využití tohto inštitútu príslušného správcu dane.

65. Kasačný súd konštatoval, že preskúmané rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave vykazuje dostatočnú kvalitu a presvedčivé právne relevantné argumenty, s ktorými sa kasačný súd v celom rozsahu stotožnil. Konštatuje, že v prípade daňovej kontroly za preskúmané obdobie mesiac marec nie je nijakým spôsobom odôvodnený proces medzinárodnej výmeny informácií a využitia tohto inštitútu za rozhodné preskúmané obdobie, neobsahuje žiadne zdôvodnenie ani správnu úvahu o tom, či vôbec a aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informáciou za toto rozhodné obdobie.

66. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd s poukazom na ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

67. O trovách konania rozhodol najvyšší správny súd s prihliadnutím na ust. § 170 písm. a/ SSP v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP, § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 4 SSP tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, nakoľko sťažovateľ (žalovaný) v tomto konaní nebol úspešný a žalobca trovy kasačného konania nepožadoval ani nevyčíslil.

68. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie :

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

