

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	19SVs/4/2023
Identifikačné číslo spisu:	1016201881
Dátum vydania rozhodnutia:	27. marca 2024
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Hatalová
Funkcia:	predsedníčka senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:1016201881.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka, prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., JUDr. Petry Pribelskej, PhD., JUDr. Eleny Berthotyovej PhD., prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: AUTOCENTRUM AAA AUTO a.s., so sídlom Panónska cesta 39, 851 04 Bratislava, IČO: 47 918 101, právne zastúpeného JUDr. Emíliou Kosibovou, advokátkou, Hraničná 13, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1401559/2016 zo dňa 3. augusta 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/227/2016-153 zo dňa 21. novembra 2019, na základe postúpenia veci veľkému senátu uznesením Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/17/2020 zo dňa 30. marca 2023, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/227/2016-153 zo dňa 21. novembra 2019 s a z r u š u j e a v e c s a v r a c i a Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I. Administratívne konanie

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

2. Správca dane vyrubenie rozdielu dane odôvodnil okrem iného tým, že žalobca v šiestich prípadoch predaja ojazdených motorových vozidiel fyzickým osobám v zdaňovacom období august 2009 uviedol na odberateľských faktúrach, že ide o osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), s poznámkou „mimo DPH“, pričom však žalobca nadobudol tieto autá od rakúskeho dodávateľa BCA Autoaktionen GmbH, ktorý deklaroval, že ide o intrakomunitárne dodanie, a aj na dodávateľských

faktúrach bolo uvedené, že ide o oslobodenú dodávku v rámci EÚ. Nakoľko dodávateľ použil tzv. bežný režim zdanenia, žalobca podľa správcu dane nadobudol vozidlá v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona o DPH, preto pri následnom predaji nemohol uplatniť osobitný režim zdanenia podľa § 66 zákona o DPH. Z informácií od orgánov rakúskej daňovej správy zistených prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií z rokov 2010 a 2011 vyplynulo, že v roku 2009 tento dodávateľ dodal žalobcovi autá, pričom uskutočnené transakcie nepodliehali osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru. Správca dane uzavrel, že žalobca porušil § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1 zákona o DPH.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1401559/2016 z 3. augusta 2016 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu a v podstate sa stotožnil so skutkovými aj právnymi závermi správcu dane.

4. K žalobcom namietanému neúčelnému prerušeniu daňovej kontroly, dôsledkom ktorého malo byť prekročenie maximálnej jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej „MVI“) do iného členského štátu (Českej republiky) na preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel od dodávateľa z iného členského štátu. Poukázal na to, že aj na základe odpovede z MVI správca dane zistil, že česká spoločnosť KAPITAL SYSTEM s.r.o. vykázala dodávky ojazdených automobilov žalobcovi v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, pričom žalobca ich nevykázal ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu (§ 11 zákona o DPH), lež ako nákup tovaru v osobitnom režime zdaňovania (§ 66 zákona o DPH). Keďže správcovi dane podľa žalovaného nebolo jasné, prečo spoločnosť KAPITAL SYSTEM s.r.o. postupovala týmto spôsobom, a žalobca navyše uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa prepravy tohto tovaru, žalovaný nesúhlasil so žalobcom v tvrdení, že správca dane prostredníctvom MVI požadoval taký druh informácií, ktoré sú bezpredmetné a nemohli žiadnym spôsobom prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach.

II. Konanie pred správnym súdom

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

6. Správny súd vo svojich záveroch poukázal na zistenia, ktoré vyplynuli z odpovedí rakúskej daňovej správy z 13.07.2010 a z 08.03.2011 na medzinárodné dožiadania tunajšieho správcu dane vo vzťahu k nadobudnutiam tovaru od rakúskeho dodávateľa, ktoré boli urobené počas daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobia, pričom tieto informácie podľa súdu iba potvrdili, čo dodávateľ vo faktúrach jasne deklaroval, teda v akom režime zdanenia dodával tovar. Správny súd vyhodnotil postup správcu dane v súvislosti s prerušením daňovej kontroly a ďalším dožiadaním do Českej republiky za neefektívny a nadbytočný s tým, že jeho dôsledkom bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt (žalobcu).

7. Správny súd so zreteľom na zásadu zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane voči kontrolovanému daňovému subjektu dospel k záveru, že správca dane nedodrжал maximálne prípustnú dĺžku trvania daňovej kontroly, pričom zároveň zdôraznil, že v konaní nebolo preukázané, že by žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. neposkytol mu primeranú súčinnosť. Podľa súdu neexistoval žiadny zákonný dôvod na takmer rok a pol trvajúce prerušenie daňovej kontroly, ktoré považoval za nezákonné, v dôsledku čoho sa o túto dobu lehota na ukončenie daňovej kontroly nepredĺžila. Z uvedených dôvodov mal za to, že protokol z takejto daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenia

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

9. Sťažovateľ odôvodnil kasačnú sťažnosť tvrdením, že správny súd posúdil nesprávne primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Zotrval na svojom stanovisku, že lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola zachovaná a mal za to, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu EÚ (Českej republiky) na preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel opodstatnene a v súlade so zákonom, keďže žalobca uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa tejto transakcie.

10. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že ak je daňová kontrola prerušená, lehoty podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku neplynú, teda lehota na vykonanie daňovej kontroly sa predlžuje o čas prerušenia daňovej kontroly. Pokiaľ ide o samotnú dĺžku prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ tvrdil, že správca dane sa riadil ustanovením § 61 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2 cit. ustanovenia. Správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje do dňa obdržania odpovede na žiadosť o MVI, pričom po obdržaní tejto odpovede dňa 15. júna 2015 pokračoval v daňovej kontrole.

11. Sťažovateľ upozornil, že správny súd nesprávne poukazoval na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady EÚ č. 2011/16 zo dňa 15.02.2011, pretože táto sa na oblasť DPH podľa článku 2 bod 2 smernice nevzťahuje. Administratívnu spoluprácu členských štátov proti podvodom v oblasti DPH upravuje Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „nariadenie č. 904/2010“), ktorého lehoty sú určené pre orgán, ktorý je požiadaný o vybavenie medzinárodného dožiadania, ale nie sú lehotami, ktoré stanovujú lehotu na prerušenie daňovej kontroly vykonávanej žiadajúcim orgánom. Sťažovateľ sa odvolal aj na judikáтуру kasačného súdu (Najvyššieho súdu SR), v zmysle ktorej je možnosť prerušenia daňovej kontroly v justičnej praxi súdov v rámci správneho súdnictva plne akceptovaná (rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf/24/2012 z 13.11.2012, sp. zn. 2Sžf/18/2014 z 23.03.2016).

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol jej zamietnutie, pričom sa stotožnil s posúdením veci správnym súdom. Uviedol, že podkladom pre vydanie rozhodnutí finančných orgánov boli informácie týkajúce sa obchodov s rakúskym dodávateľom v roku 2009. K zisteniam získaným na základe žiadosti o MVI do Českej republiky, podľa ktorých česká spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. vykázala dodávky vozidiel žalobcovi v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne dodanie tovaru, zatiaľ čo žalobca ich vykázal v režime osobitnej úpravy zdaňovania, žalobca znovu uviedol, že to bol pôvodne český dodávateľ, kto od žalobcu nadobudol ojazdené motorové vozidlá v režime osobitnej úpravy zdaňovania podľa § 66 zákona o DPH. Následne došlo zo strany českého dodávateľa k predaju týchto vozidiel späť žalobcovi, pričom bolo možné uplatniť len režim osobitnej úpravy zdaňovania, nie režim intrakomunitárneho dodania tovaru. Ani z prvostupňového rozhodnutia podľa žalobcu nevyplýva, z akých dôvodov správca dane potreboval informácie z Českej republiky a v akom smere mohla byť odpoveď rozhodujúca. Nedostatok odôvodnenia v tomto smere vyčítal žalobca aj preskúmanému rozhodnutiu. Poukázal i na obsah protokolu z daňovej kontroly, kde na s. 3 správca dane uvádza, že z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývali skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností za kontrolované zdaňovacie obdobia.

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

IV. Postúpenie veci veľkému senátu

14. Uznesením sp. zn. 3Sžfk/17/2020 zo dňa 30. marca 2023 senát 2S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „senát 2S“ alebo „predkladajúci senát“) podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) postúpil vec na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej „veľký senát“), keď dospel k právnomu názoru, že obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o MVI nemá vplyv na účelnosť využitia tohto postupu správcou dane a na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly za týmto účelom, ďalej že trvanie prerušenia daňovej kontroly nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia č. 904/2010, a napokon že správca dane v okolnostiach

prípade daňovej kontroly na DPH vykonanej u žalobcu za mesačné zdaňovacie obdobia apríl, máj, jún, júl, august, september, november a december 2009 neprekročil maximálnu lehotu daňovej kontroly. Tento názor sa odlišuje od právnych názorov, ktoré už boli vyjadrené v rozhodnutiach kasačného súdu o obdobných kasačných sťažnostiach žalovaného proti rozsudkom správneho súdu vydaným v konaniach o súdnom prieskume rozhodnutí vo veci vyrubenia rozdielu dane žalobcovi za iné zdaňovacie obdobia (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/29/2019 z 02.06.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201880.1, sp. zn. 4Sžfk/37/2019 z 06.10.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201883.1, sp. zn. 10Sžfk/56/2019 z 24.11.2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1016201877.1, a naposledy Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28.06.2022, ECLI:SK:NSSR:2022:1016201879.2 - ďalej „odlišné rozhodnutia“). Kasačný súd odlišnými rozhodnutiami všetky kasačné sťažnosti zamietol s prakticky totožným odôvodnením.

15. V ostatnom rozsudku sp. zn. 8Sžfk/52/2019 z 28. júna 2022 kasačný súd okrem iného konštatoval, že „... z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývajú skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností uvedených v daňových priznaniach k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia...“; „... skutočnosti zisťované správcom dane žiadosťou o MVI ... sa netýkali obchodných transakcií žalobkyne v kontrolovanom zdaňovacom období september 2009 dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH Rakúsko.“; „Nemôže byť na ťarchu žalobcu, ak správca dane nevykoná medzinárodné výmeny informácií v lehote určenej Nariadením Rady EÚ č. 904/2010.“

16. Vzhľadom na to, že názor predkladajúceho senátu sa v naznačenom rozsahu odlišuje od právnych názorov iných senátov kasačného súdu, ktoré boli vyjadrené v označených rozhodnutiach kasačného súdu, považoval veľký senát zákonné podmienky podľa § 22 1 písm. a) a § 466 ods. 1 vety prvej SSP pre postúpenie veci a založenie právomoci veľkého senátu za splnené.

V. Posúdenie veci veľkým senátom kasačného súdu

17. Keďže otázka predložená v postupujúcom uznesení bola jediným vecným sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu, a teda povaha veci pripúšťala rozhodnúť veľkému senátu vo veci samej, preskúmal veľký senát napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP), spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

18. Po oboznámení sa so súdnym i administratívnym spisom v prejednávanej veci veľký senát konštatuje, že správca dane rozhodnutím zo dňa 18.12.2013 (právoplatným dňa 20.12.2013) prerušil daňovú kontrolu začatú dňa 15.07.2013 z dôvodu zaslania žiadosti o MVI do Českej republiky. V odôvodnení rozhodnutia o prerušení správca dane uviedol len to, že je potrebné preveriť dodávky tovaru z iného členského štátu. V príslušnom tlačive adresovanom dožiadanej daňovej správe slovenský správca dane zaznamenal, že česká spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. vykázala podľa údajov zo systému VIES intrakomunitárne dodávky ojazdených automobilov pre žalobcu, avšak žalobca deklaruje nákup tovaru v osobitnom režime zdaňovania a tvrdí, že pôvodne predal všetky autá spoločnosti KAPITAL SYSTEM, s.r.o. a že ide o spätný odpredaj týchto vozidiel. Preto sa správca dane pýtal, : 1. či skutočne boli predmetom predaja ojazdené automobily, 2. v akom režime zdaňovania bol tento tovar dodaný, 3. či spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. vystavila faktúry za predaj predmetných vozidiel a 4. z akého dôvodu došlo k spätnému odpredaju vozidiel. Česká daňová správa odpovedala po piatich urgenciách slovenskej strany až v júni 2015 v tom zmysle, že napriek opakovaným výzvam sa požadované informácie nepodarilo zistiť, pretože spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. od apríla 2015 na výzvy tamojšieho správcu dane nereaguje. Správcovi dane boli zaslané len faktúry žalobcu z obdobia 9-11/2009 prijaté českou spoločnosťou za predaj použitých vozidiel (s poznámkou o zdaňovaní podľa § 66 zákona o DPH), a tiež niektoré faktúry z obdobia 9-11/2009 vystavené spoločnosťou KAPITAL SYSTEM, s.r.o. žalobcovi za predaj použitých vozidiel (s nulovou daňou). Viaceré z nich sa týkali tých istých vozidiel, pričom cena za spätné odkúpenie vozidla žalobcom bola vždy nižšia ako predajná cena.

19. Správca dane upovedomil žalobcu oznámením zo 17.06.2015 o pokračovaní v daňovej kontrole a dňa 19.11.2015 mu doručil protokol z daňovej kontroly z 13.11.2015 spolu s výzvou na vyjadrenie k protokolu, čím bola daňová kontrola skončená (§ 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku). V rozhodnutí zo dňa 27.04.2016 o vymeraní rozdielu dane správca dane k okolnostiam prerušenia daňovej kontroly uviedol, že prostredníctvom žiadosti o MVI preveroval dodávateľsko-odberateľský vzťah, v ktorom žalobca vystupoval ako odberateľ a spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. ako dodávateľ, nie naopak. Konštatoval, že česká spoločnosť vykázala v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (okrem augusta 2009) dodávky pre žalobcu v súhrnnom výkaze ako intrakomunitárne, avšak žalobca ich evidoval ako nákup tovaru v osobitnom režime zdaňovania. To viedlo správcu dane k potrebe preveriť predmetné dodávky prostredníctvom žiadosti o MVI.

20. Z uvedeného plynie, že žiadosť o MVI bezpochyby smerovala k objasneniu okolností právneho režimu zdaňovania použitých motorových vozidiel, ktoré žalobca nadobudol od uvedeného českého dodávateľa bez dane (spätným odkúpením) a predával konečným spotrebiteľom s uplatnením osobitného režimu DPH. Išlo teda o podobné preverovanie, aké správca teda urobil počas predchádzajúcej daňovej kontroly zaslaním žiadostí o MVI rakúskej daňovej správe v súvislosti s režimom zdaňovania použitých motorových vozidiel dodaných spoločnosťou BCA Autoaktionen GmbH. Potrebu objasnenia okolností transakcie pre účely zdanenia zaiste podporilo aj žalobcom zrozumiteľne nevysvetlené dodanie a následné odkúpenie vozidiel od spoločnosti KAPITAL SYSTEM, s.r.o. Hoci sa dá diskutovať o vhodnosti otázok položených českej daňovej správe, možno konštatovať, že predmetom žiadosti boli informácie, ktoré mohli byť užitočné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu za iné kontrolované zdaňovacie obdobia v rámci tej istej daňovej kontroly. Správcovi dane nemožno vytýkať dĺžku trvania prerušenia kontroly, keďže na postup dožiadaného daňového orgánu v Českej republike nemal vplyv a o urýchlenie odpovede sa usiloval v rámci svojich možností zaslaním piatich urgencií. Tu treba poznamenať, že ani žalobca počas prerušenia daňovej kontroly neinicioval žiadne právne kroky smerom k preskúmaniu zákonnosti a primeranosti postupu správcu dane. Fakt, že správca dane napokon nezískal z MVI v podstate žiadne ďalšie informácie okrem tých, ktorými už disponoval, nemohol v čase podania žiadosti o MVI predvídať. Samotný český daňový orgán ako dôvod neposkytnutia všetkých vyžiadaných informácií označil skutočnosť, že spoločnosť KAPITAL SYSTEM, s.r.o. prestala s daňovou správou spolupracovať.

21. Veľký senát konštatuje, že záver správneho súdu, podľa ktorého bolo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI nezákonné a neúčelné a dĺžka trvania prerušenia bola neprimeraná, pretože z odpovede na žiadosť nevyplývali informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázok smerom k získaniu optimálnych informácií, dôležité je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak môžu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merat' účelnosť MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne. Nemožno totiž vylúčiť, že dôvodne uplatnená žiadosť o MVI je neúspešná (dožiadanému orgánu sa z rôznych dôvodov nepodarí získať požadované informácie), prípadne po podaní žiadosti dôjde k zmene skutkových zistení a preto sa informácie získané z MVI stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly.

22. Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcou dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má šetriť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre náležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k

zasahovaní do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrvávajú práva neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerného odpočtu DPH (por. nález Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016).

23. Ak správca dane usúdi, že vnútroštátne šetrenia nestačia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domáhať preskúmania efektívnosti tohto postupu. Kasačný súd si je vedomý obmedzení v prístupe daňového subjektu k informáciám pri nazeraní do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie (§ 23 ods. 1 Daňového poriadku), avšak je toho názoru, aspoň rámcová informácia v naznačenom rozsahu obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pre podanie žiadosti o MVI je nevyhnutná pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 Ústavy SR). Treba povedať, že tak ako v predmetnej veci, aj v iných podobných prípadoch daňové úrady zdôvodňujú rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI veľmi stroho a všeobecne, čo prispieva k právnej neistote na strane daňového subjektu, k nedostatočnej transparentnosti procesu kontroly a komplikuje to aj možnosti daňového subjektu iniciovať preskúmanie opodstatnenosti trvania prerušenia i samotnej daňovej kontroly.

24. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že daňová kontrola bola v prejednávacom prípade vykonávaná za viaceré mesačné zdaňovacie obdobia a rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.12.2013 bola prerušená ako taká, s účinkami na všetky kontrolované mesiace. Keďže v mesiaci august 2009, ktorého sa preskúmané rozhodnutie týka, neboli predmetom posudzovania obchody s českou spoločnosťou KAPITAL SYSTEM, s.r.o., objektívne nemohla mať žiadosť o MVI ani odpoveď českej strany vplyv na skutkové zistenia patriace k zdaňovaciemu obdobiu august 2009. Ak sa však žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach (por. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/3/2018 z 21. februára 2019, sp. zn. 5Sžf/15/2016 z 30. mája 2017, sp. zn. 4Sžfk/53/2018 z 2. júla 2019, a tiež Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 370/2020 zo dňa 25. augusta 2020, body 33 až 35).

25. Kasačný súd pripomína, že otázku zákonnosti trvania prerušenia daňovej kontroly v prípade, že finančná správa členského štátu, na ktorý sa správca dane obrátil so žiadosťou o MVI, nedodrží lehotu 3 mesiace na vybavenie žiadosti, vyriešil Súdny dvor EÚ v rozhodnutí z 30. septembra 2021 C-186/20 vo veci HYDINA SK, EU:C:2021:786, keď uzavrel, že „článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 ... v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Lehoty stanovené nariadením č. 904/2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií teda nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.

VI. Záver

26. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa veľký senát stotožnil s názorom predkladajúceho senátu a dospel k záveru, že:

- pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií;
- obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly;
- trvanie prerušenia daňovej kontroly v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ z 30. septembra 2021 C-186/20 vo veci HYDINA SK nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.

27. Veľký senát konštatuje, že správca dane v okolnostiach prípadu neprekročil maximálnu jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá počas trvania prerušenia neplynula. Z tohto hľadiska vychádza napadnutý rozsudok správneho súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Preto postupoval veľký senát kasačného súdu podľa § 462 ods. 1 SSP a rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom posúdi zákonnosť rozhodnutia žalovaného v medziach ostatných žalobných bodov a svoje závery riadne odôvodní, pričom bude viazaný právnym názorom veľkého senátu kasačného súdu (§ 469 SSP).

28. Trovy konania o tejto kasačnej sťažnosti sú súčasťou trov konania, o ktorých podľa § 467 ods. 3 SSP rozhodne správny súd v novom konečnom rozhodnutí.

29. Toto rozhodnutie prijal veľký senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 7 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.