

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/11/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201563
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 12. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1018201563.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: AGRO TAMI, a.s., so sídlom Cabajská 10, 950 22 Nitra, IČO: 36 467 430, právne zastúpeného: Advokátska kancelária FARDOUS PARTNERS, s.r.o., so sídlom Hlavná 6, 927 01 Šaľa, IČO: 47 241 543, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101705017/2018 z 03. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 6S/187/2018 z 10. novembra 2022, ECLI:SK:KSBA:2022:1018201563.2, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 6S/187/2018 z 10. novembra 2022, ECLI:SK:KSBA:2022:1018201563.2 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vydal rozhodnutie č. 100288517/2018 zo dňa 05.02.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 226.219,49 eur. Správca dane neuznal žalobcovi právo na oslobodenie od DPH z faktúr pre maďarských odberateľov (spoločnosti Sulfio 2012 Kft. a Fresco Team Kft.) za intrakomunitárne dodanie tovaru (mlieka) do iného členského štátu (Maďarska). Vyrubenie rozdielu dane správca dane v prvostupňovom rozhodnutí odôvodnil nesplnením podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“), keďže preverovaním v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) bolo preukázané, že deklarovaní odberatelia nepotvrdili prijatie tovaru od žalobcu, neúčtovali o ňom ani nepriznali žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru od žalobcu v rozhodnom období, a teda k zdaneniu deklarovaného nadobudnutia dotknutého tovaru reálne nedošlo.

2. Správca dane uzavrel, že štatutárny orgán žalobcu pri podnikateľskej činnosti nepostupoval podľa akceptovaných technických, finančných a hospodárskych metód a nedodrжал bežný štandard podnikateľskej opatrnosti a minimalizácie rizika. Žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne očakávať v rámci obchodov s takým množstvom rizikových faktorov, aké boli prítomné v posudzovanom prípade (nenáležité špecifikované podmienky obchodnej spolupráce v kúpnej zmluve vrátane mylne uvedených dodacích podmienok, vysoké úhrady v hotovosti realizované neobvyklým spôsobom, odovzdanie tovaru neznámym osobám a pod.).

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101705017/2018 z 03.09.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa stotožnil so všetkými skutkovými aj právnymi závermi správcu dane.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej požadujúc jeho zrušenie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím namietal, že dodanie tovaru (mlieka) uvedeným maďarským odberateľom bolo preukázané a správca dane ani žalovaný nepostupovali správne, keď považovali toto za dodanie v tuzemsku. Žalobca dôvodil, že správca dane nespochybnil existenciu tovaru, jeho dodanie do iného členského štátu - Maďarska ani predchádzajúce alebo následné obchody, napriek tomu neuznal oslobodenie od dane pri dodaní tovaru (mlieka) z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona o DPH. Taktiež namietal, že daňová kontrola bola prerušená viac ako dva roky, čím správca dane výrazne (8-násobne) prekročil maximálnu trojmesačnú dobu stanovenú v Nariadení Rady Európskych spoločností č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej „Nariadenie rady č. 904/2010“), po ktorej márnom uplynutí automaticky pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená.

5. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 6S/187/2018 z 10. novembra 2022, ECLI:SK:KSBA:2022:1018201563.2, (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6. Krajský súd po predstretí teoretických východísk posudzovanej veci (zásada zákonnosti daňového konania, podmienky oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru, primeranosť zásahov správcu dane voči daňovému subjektu) pristúpil k vyhodnoteniu námietky žalobcu o nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly z dôvodu prekročenia maximálnej zákonnej lehoty jej trvania. Po preskúmaní tejto z hľadiska účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, ako aj z pohľadu primeranosti dĺžky prerušenia dospel k záveru o jej dôvodnosti.

7. Pri posúdení primeranosti prerušenia daňovej kontroly správny súd aplikoval zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementoval Smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktoré boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi EÚ v daňových veciach (ďalej len ako „smernica“). Zdôraznil, že v onej smernici sú stanovené lehoty na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu s tým, že podľa čl. 7 Smernice a § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z. z. je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr však do šiestich mesiacov. Upriamil zároveň pozornosť na skutočnosť, že kratšia lehota je stanovená v Nariadení Rady EÚ č. 904/2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej v čl. 10 a nasl. žiadaný orgán má poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to možné, najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti; pokiaľ žiadaný orgán vyžadovanú informáciu už má, skracuje sa táto lehota maximálne na jeden mesiac.

8. V nadväznosti na uvedené správny súd uzavrel, že ak bola daňová kontrola prerušená od 17.12.2014 do 20.01.2017, možno mať dôvodné pochybnosti o primeranosti dĺžky jej prerušenia dosahujúceho trvanie 2 roky a 34 dní. Správny súd pri formulovaní tohto záveru vychádzal aj z dikcie § 61 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý považuje za potrebné vykladať v kontexte uvedenej smernice s tým, že pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehoty stanovenej v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií na šesť mesiacov. Bez aplikácie smernice by vzniknutý stav spôsoboval právnu neistotu.

9. Vzhľadom na vyššie uvedené závery správny súd protokol z vykonanej daňovej kontroly (za zdaňovacie obdobia január 2012, február 2012, marec 2012, júl 2012 a august 2012) vyhodnotil ako nezákonne získaný dôkaz. Akcentoval pritom skutočnosť, že inštitút prerušenia konania nemožno zneužívať na predĺženie daňovej kontroly.

10. Ostatné žalobné námietky správny súd z dôvodu hospodárnosti konania nepreskúmaval, keďže esenciálnym dôvodom, pre ktorý žalobe vyhovel, je neúčelnosť a neprimeraná dĺžka prerušenia daňovej kontroly. Nevyhnutným následkom tohto stavu je podľa neho skutočnosť, že protokol z predmetnej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom (vyrubovacom) konaní. Keďže tento bol v daňovom konaní použitý a viedol k vydaniu napadnutého rozhodnutia, správny súd uzavrel, že daňové konanie ako celok je zaťažené vadou nezákonnosti.

11. Správny súd preto záverom konštatoval, že v konaní žalovaného, ako i správca dane došlo k podstatnému porušeniu zákonných ustanovení, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, a preto podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, ktorý bude povinný vo veci v súlade s vysloveným právnym názorom súdu konať a opätovne rozhodnúť.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko účastníkov

A/

12. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ (žalovaný) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie) a navrhol v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

13. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- sťažovateľ sa nestotožňuje so záverom súdu v bode 72 napadnutého rozsudku, že možno mať dôvodné pochybnosti o účelnosti a dôvodnosti prerušenia konania. Chronologicky popisujúc proces a dôvody pre aplikáciu inštitútu MVI má za to, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly správca dane vydal na základe legitímnych dôvodov na prerušenie daňovej kontroly, akými bola potreba získať informácie, ktoré nemal k dispozícii, a to spôsobom podľa osobitného predpisu (§ 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku v nadväznosti na Nariadenie Rady EÚ č. 904/2010) zaslaním žiadostí o MVI maďarskej daňovej správe týkajúcich sa subjektov, ktoré boli deklarovanými odberateľmi žalobcu v Maďarsku,

- správca dane skutočnosti získané na základe odpovedí na žiadosti o MVI vyhodnotil spolu so všetkými v daňovej kontrole získanými dôkazmi, ako uviedol v prvostupňovom rozhodnutí (str. 16, 17, 20, 23, 24, 30, 32, 33) a následne tieto použil pre formulovanie v odôvodnení obsiahnutých záverov,

- vzhľadom na preverované rozsiahle cezhraničné obchody a s tým súvisiace kontrolovaným daňovým subjektom uplatnené oslobodenie od dane mal správca dane opodstatnené dôvody na prerušenie daňovej kontroly, a účelnosť prerušenia daňovej kontroly je preto preukázaná,

- nestotožňuje so záverom súdu v bode 73 napadnutého rozsudku, že možno mať dôvodné pochybnosti o primeranosti dĺžky prerušenia konania v trvaní 2 roky a 34 dní, hoci maximálna lehota na poskytnutie informácií na základe žiadosti cudzieho štátu v zmysle smernice je šesť mesiacov a v zmysle nariadenia tri mesiace. Uvádza, že správny súd v napadnutom rozsudku poukazuje na Smernicu Rady č. 2011/16/EU z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní, ktorá sa však na oblasť dane z pridanej hodnoty nevzťahuje, ako to priamo vyplýva z článku 2 ods. 2 tejto smernice. Administratívnu spoluprácu členských štátov EÚ a spoluprácu proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty upravuje Nariadenie rady č. 904/2010. Podľa článku 10 tohto 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. Podľa článku 12 Nariadenia rady č. 904/2010 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,

- sťažovateľ vysvetľuje, že lehoty v zmysle Nariadenia rady č. 904/2010 sú určené pre žiadaný (dožiadaný) orgán na vybavovanie medzinárodných dožiadaní, nie sú však priamo lehotami stanovujúcimi dĺžku lehoty na prerušenie daňovej kontroly vykonávanej žiadajúcim orgánom; prerušenie daňovej kontroly v tuzemsku sa riadi zákonom č. 563/2009 Z. z. (Daňovým poriadkom) v znení neskorších predpisov. Pokiaľ dožiadaný správca dane z objektívnych dôvodov nemôže dožiadanie MVI vybaviť v lehote troch mesiacov, je cez článok 12 Nariadenia rady č. 904/2010 možné dožiadanie MVI vybaviť aj v inej lehote ako tri mesiace, lebo inak by nebolo možné dosiahnuť cieľ Nariadenia rady č. 904/2010, ktorým je spolupráca a boj proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty,

- zdôrazňuje skutočnosť, že pre rozpornosť judikatúry v tejto otázke Najvyšší súd SR predložil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálne otázky, pričom ten dal k otázke dĺžky trvania daňovej kontroly v súvislosti s prerušením daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadosti o MVI správcom dane do iného členského štátu EÚ jednoznačnú odpoveď vo svojom rozsudku vo veci C-186/20 z 30. septembra 2021 (Hydina SK s.r.o.), keď uviedol, cit.: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 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 členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“,

- pri žiadostiach o MVI správca dane postupoval v súlade s článkami Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 a zároveň zahraničná daňová správa v súlade s článkom 12 onoho nariadenia oznámila,

že nebude schopná odpovedať v stanovenej lehote a informovala aj o predpokladanom termíne predloženia odpovede. Správca dane bez požadovaných informácií nemohol v daňovej kontrole pokračovať (z hľadiska najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, t. j. úplnosti informácií o preverovaných cezhraničných obchodoch), a tým naplniť podstatu daňovej kontroly podľa § 44 Daňového poriadku,

- nestotožňuje sa so záverom súdu o neprimeranosti dĺžky daňovej kontroly a má za to, že zo strany správcu dane bola dodržaná zákonná jednoročná lehota na jej vykonanie v zmysle § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2012, február 2012, marec 2012, júl 2012 a august 2012 nie je nezákonne získaný dôkaz, ale naopak, stal sa zákonným podkladom pre vyrubovacie konanie,
- zohľadňujúc uvedené skutočnosti zhrňujúc uvádza, že prerušenie daňovej kontroly bolo: zákonné - vykonané v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku v nadväznosti na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 ; dôvodné - správca dane preveroval cezhraničné obchody, z ktorých si žalobca uplatňoval oslobodenie od dane podľa ustanovení § 43 zákona o DPH; účelné - skutočnosti získané z odpovedí na žiadosti o MVI správca dane vyhodnotil spolu so všetkými v daňovej kontrole získanými dôkazmi a použil pre svoje závery. Správca dane preukázateľne nezneužil inštitút prerušenia daňovej na predĺženie výkonu daňovej kontroly,
- záverom podotýka, že za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2012 boli vydané samostatné rozhodnutia, ktoré daňový subjekt AGRO TAMI, a.s. ako žalobca napadol samostatnými žalobami, a o ktorých správny súd rozhodol samostatnými rozsudkami. Hoci boli jednotlivé rozhodnutia súdom zrušené a vrátené daňovým orgánom na ďalšie konanie, v žiadnom vydanom rozsudku správny súd (napriek námietke žalobcu) nevyhodnotil predmetnú daňovú kontrolu ako nezákonnú z dôvodov vymedzených správnym súdom v tu napadnutom rozsudku (následne v texte kasačnej sťažnosti odkazuje na spisové značky dotknutých rozsudkov).

B/

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v prvom rade uvádza, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu formulovanými v napadnutom rozsudku. V súvislosti s obsahom podanej kasačnej sťažnosti zdôrazňuje, že keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou správcu dane v prípade jej prerušenia z dôvodu MVI a súčasného prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na jej vykonanie, v rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z MVI), dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký mali tieto vplyv na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Má za to, že samotné podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií maďarskej daňovej správe ešte nie je skutočnosťou, ktorá by umožňovala preskúmať, či rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo 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. V tomto smere má zásadný význam, akým spôsobom správca dane ako žiadajúci orgán vo svojej žiadosti vymedzí žiadanému orgánu okruh konkrétnych skutočností, ktoré majú byť medzinárodnou výmenou informácií zistené alebo preukázané, pretože až poznaním týchto konkrétnych skutočností je možné posúdiť, či prerušenie daňovej kontroly na základe použitia správnej úvahy spĺňa alebo nespĺňa kritériá účelnosti a nevyhnutnosti.

15. Zastáva názor, že postup, kedy dôjde k prerušeniu daňovej kontroly len zo samotného dôvodu podania žiadosti o MVI bez toho, aby bolo zrejmé, aké konkrétne informácie potrebné pre výkon daňovej kontroly majú byť touto výmenou získané, za zákonný považovať nemožno. Zdôrazňuje skutočnosť, že jediným rozhodujúcim zistením v rámci MVI bola informácia, že deklarovaní maďarskí odberatelia žalobcu nepotvrdili prijatie tovaru od žalobcu, neúčtovali ho ani nepriznali jeho zaplatenie a že nedošlo k zdaneniu nadobudnutia predmetného tovaru týmito odberateľmi. Všetky ostatné zistenia a závery vyvodil správca dane buď z dôkazov predložených žalobcom, alebo vykonaním miestneho zisťovania, ktoré predchádzali prerušeniu daňovej kontroly.

16. Na uvedenom podľa žalobcu nič nemení ani rozhodnutie Súdneho dvora C-186/20 z 30.09.2021 (Hydina SK s.r.o.), keďže Súdny dvor EÚ konštatoval len to, že prekročenie lehôt stanovených Nariadením č. 904/2010 nespôsobuje samo osebe nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, čo nemá žiadny vplyv na posúdenie otázky, či daňová kontrola bola zo strany správcu dane prerušená odôvodnene a účelne, a či správca dane spôsobom, akým vymedzil svoju žiadosť o MVI, nezapríčinil prerušenie daňovej kontroly na obdobie dlhšie, ako bolo nevyhnutne potrebné pre výkon daňovej kontroly a jeho rozhodnutie.

17. V reakcii na sťažnostnú námietku o nekonštatovaní nezákonnosti daňovej kontroly senátni správneho súdu vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam tej istej daňovej kontroly žalobca objasňuje, že správny súd vo všetkých sťažovateľom uvedených konaniach posudzoval zákonnosť daňovej kontroly vychádzajúc pritom práve z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, a to výlučne z pohľadu prekročenia lehôt stanovených v Nariadení č. 904/2010, zatiaľ čo v posudzovanej veci správny súd dospel k záveru o nezákonnosti daňovej kontroly aj na základe takých skutočností, ktoré v ostatných konaniach správnym súdom vyhodnocované neboli.

18. Kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná

20. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť len otázku zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a trvania toho prerušenia vo väzbe na namietané nedodržanie jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Ostatné žalobné body krajský súd v napadnutom rozsudku nevyhodnotil.

21. Kasačný súd pri posudzovaní sťažnostných bodov vychádzal zo skutočnosti, že dobu trvania daňovej kontroly určuje zákon, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku). Predĺženie tejto lehoty prichádza do úvahy len na základe rozhodnutia správcu dane o prerušení daňového konania, a to jednak z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, prípadne ak podľa uváženia správcu dane vznikne potreba získať informácie formou medzinárodnej spolupráce podľa osobitného predpisu (napr. podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenia 904/2010). V takom prípade je konanie prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Správca dane v konaní pokračuje, len čo pominú dôvody prerušenia, pričom pokračovanie v daňovom konaní správcu dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty stanovené Daňovým poriadkom, vrátane lehoty na vykonanie daňovej kontroly, počas prerušenia neplynú (§ 61 ods. 1, 3, 4, 5 Daňového poriadku).

22. Z judikatúry Ústavného súdu SR plynie aj možnosť nezapočítať do jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dobu, po ktorú kontrolovaný daňový subjekt odopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, a teda fakticky o túto dobu lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžiť. Vo všetkých ostatných prípadoch je prekročenie zákonom ustanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly neprípustné a protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý (III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010).

23. Kasačný súd pripomína, že v prejednávacom prípade správca dane v priebehu daňovej kontroly inicioval medzinárodnú výmenu informácií podľa Nariadenia Rady č. 904/2010, nie podľa smernice a nadväzujúceho zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Zatiaľ čo Nariadenie Rady č. 904/2010 je zamerané primárne na boj proti podvodom na DPH, smernica a zákon č. 442/2012 Z. z. sa na DPH nevzťahuje (§ 3 ods. 2 písm. a/ tohto zákona). Z uvedených dôvodov bolo poukazovanie krajského súdu na lehoty určené smernicou nesprávne. Základná lehota stanovená Nariadením Rady č. 904/2010 na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je tri mesiace od prijatia žiadosti (čl. 10 nariadenia). Ak dožiadaný orgán nie je schopný v stanovenej lehote odpovedať, oznámi žiadajúcej strane dôvody a očakávaný termín zaslania odpovede (čl. 12 nariadenia). Trvanie prerušenia daňovej kontroly z dôvodu čakania na odpoveď dožiadanej zahraničnej daňovej správy často spôsobuje predĺžovanie kontroly nad rámec jedného roka od jej začatia.

24. Otázkou zákonnosti trvania prerušenia daňovej kontroly v prípade, že finančná správa členského štátu, na ktorý sa správca dane obrátil so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií podľa Nariadenia Rady č. 904/2010, nedodrží lehotu tri mesiace na vybavenie žiadosti, prejudiciálne 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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“ Lehoty stanovené uvedeným nariadením 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 medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu. Z tohto hľadiska stojí argumentácia krajského súdu, ktorý podmieňoval zákonnosť trvania prerušenia daňovej kontroly dodržaním lehôt určených na vybavenie žiadosti o medzinárodnú spoluprácu, na nesprávnych právnych základoch.

25. Uvedené však neznamená, že v rámci súdneho preskúmania meritórneho rozhodnutia orgánov finančnej správy nie je možné podrobiť prieskumu aj primeranosť a efektívnosť prerušenia daňovej kontroly. Už pri uvažovaní o potrebe preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane prostredníctvom medzinárodnej spolupráce a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom je v každom jednotlivom prípade nutné dbať na proporcionality zásahu do individuálnych práv predĺžovaním daňovej kontroly. Aj keď počas trvania prerušenia nedochádza k bezprostrednému zasahovaniu 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). Je treba vziať do úvahy, že medzinárodná výmena informácií je predovšetkým nástrojom na zabezpečenie správneho a efektívneho výberu harmonizovanej DPH v jednotlivých členských štátoch EÚ, a to najmä v prípadoch cezhraničných obchodov, v ktorých je nutná spolupráca orgánov finančnej správy viacerých členských štátov. Prerušenie daňovej kontroly z dôvodu realizácie výmeny informácií však nemôže slúžiť na bezdôvodné predĺžovanie kontrolných procesov zbytočnými žiadosťami, ktoré nemôžu viesť k získaniu informácií potrebných pre správne určenie daňovej povinnosti kontrolovaných subjektov.

26. K limitom prerušenia daňovej kontroly na DPH za účelom medzinárodnej výmeny informácií existuje ustálená vnútroštátna judikatúra, z ktorej vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly sa v zásade považuje za opodstatnené, ak sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou, a zároveň sa daňová kontrola zbytočne nepredlžuje tým, že sa zisťujú 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).

27. Proporcionality a efektívnosťou (trvaním) prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a nastavením jej hraníc z hľadiska účelnosti požadovaných informácií sa zaoberal aj veľký senát Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý v rozsudku sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 konštatoval, že „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 hľadať na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merateľ 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 (dožiadateľmu 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“ (bod 21). Kasačný súd podotýka, že krajský súd svoje závery o neprimeranom predĺžovaní daňovej kontroly a prekročení zákonnej lehoty na jej vykonanie pre daný prípad neopiera o to, že by boli žiadosti správcu dane o medzinárodnú spoluprácu zbytočné a neúčelné s ohľadom na ich obsah a zameranie.

28. Krajský súd argumentuje tým, že správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly neuviedol dôvody prerušenia a že ani z oznámenia o pokračovaní v kontrole nevyplývajú skutočnosti, v dôsledku získania ktorých bolo možné v konaní pokračovať. Pokiaľ ide o zdôvodnenie rozhodnutia zo dňa 15.12.2014 o prerušení daňovej kontroly vydaného podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, kasačný súd poukazuje na to, že správca dane odôvodnil prerušenie potrebou získania daňových informácií týkajúcich sa DPH prostredníctvom medzinárodnej spolupráce v súvislosti s preverovaním dodávok tovaru do iného členského štátu. Daňovú kontrolu prerušil odo dňa 17.12.2014 do dňa obdržania podkladov, na základe ktorých bude vedieť správne určiť základ dane a daň, pričom uviedol, že v kontrole bude pokračovať len čo pominú dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. V rozhodnutí teda neuviedol podrobnejšie údaje o predmete dožiadania.

29. Skutočnosť, že správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly neuvedie okruh informácií, ktoré hodlá prostredníctvom medzinárodnej spolupráce zisťovať či preverovať, kasačný súd nepovažuje za nezákonný postup, ktorý by za každých okolností neprímeraným spôsobom zasahoval do práv kontrolovaného daňového subjektu. Je toho názoru, že požiadavky na odôvodnenie prerušenia daňového konania je potrebné interpretovať v nadväznosti na ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré obmedzuje oprávnenie daňového subjektu nazerať do administratívneho spisu v tej časti, ktorá obsahuje písomnosti, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa Nariadenia č. 904/2010, a to až do doby získania výsledku takéhoto dožiadania použiteľného ako dôkaz pri správe daní. Účelom tohto dočasného obmedzenia prístupu kontrolovaného daňového subjektu do administratívneho spisu je zabezpečiť, aby nedošlo k prípadnému zmareniu medzinárodného dožiadania. Ten istý účel sa logicky premieťa aj do nutnosti obmedziť odôvodnenie prerušenia daňovej kontroly len na základné informácie o iniciovaní medzinárodnej výmeny informácií.

30. Napriek uvedenému je senát kasačného súdu toho názoru, že k zmareniu medzinárodného dožiadania nemusí nutne viesť, ak správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly uvedie aspoň údaje o tom, akého subjektu a ktorého zdaňovacieho obdobia sa žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týka. Inak totiž kontrolovaný daňový subjekt nemá žiadne informácie, ktoré by umožnili počas trvania daňovej kontroly posúdiť účelnosť medzinárodného dožiadania (por. rozsudok veľkého senátu tunajšieho sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, bod 23, prvá veta). Intenzita zásahu do práva daňového subjektu na spravodlivý proces neuvedením podrobnejších informácií o predmete medzinárodného dožiadania v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly však vždy závisí od vyhodnotenia konkrétnych okolností prípadu a účastníkom namietaných skutočností.

31. Pokiaľ ide o oznámenie o pokračovaní v daňovej kontrole zo dňa 23.01.2017, ani v tomto prípade nemožno z ustanovení Daňového poriadku vyvodiť, že by bolo povinnosťou správcu dane oznamovať kontrolovanému daňovému subjektu konkrétne informácie, ktorých získanie umožnilo správcovi dane v daňovej kontrole pokračovať. Oznámenie o pokračovaní v daňovej kontrole slúži primárne na informovanie daňového subjektu o tom, že pominuli dôvody prerušenia, že sa obnovujú kontrolné procesy a s tým spojené úkony vo vzťahu k daňovému subjektu a že daňový subjekt je oprávnený sa s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií oboznámiť, vyjadriť sa k nim a prípadne k nim navrhnúť ďalšie dôkazy.

32. K záverom krajského súdu, že v rozhodnutí žalovaného a ani v rozhodnutí správcu dane sa neuvádza, aké podklady boli z medzinárodnej výmeny informácií zistené, kasačný súd v zhode so sťažovateľom poukazuje najmä na informácie uvedené na strane 16 a 17 prvostupňového rozhodnutia, kde správca dane sumarizuje zistenia z medzinárodnej výmeny informácií s maďarskou stranou ohľadom maďarských odberateľov žalobcom dodaného tovaru (Sulfio, Fresco Team), ktorí v Maďarsku nepriznali nadobudnutie tovaru zo Slovenska, tovar nezdanili ako intrakomunitárnu dodávku a nepredložili dožiadateľovi správcovi dane žiadne doklady k preverovaným obchodom. Správca dane tiež v rozhodnutí opísal zistenia z výsluchov osôb konajúcich za uvedené maďarské spoločnosti. Informácie zistené maďarskou daňovou správou sa premietli aj do argumentácie správcu dane i žalovaného, o ktorú opreli záver o odopretí oslobodenia od dane pre účasť posudzovaných obchodov na nedovolenom daňovom úniku (daňovom podvode), v podstate pre zanedbanie povinnej obozretnosti zo strany žalobcu v obchodnom vzťahu s uvedenými odberateľmi.

33. Vzhľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že správca dane prostredníctvom medzinárodnej spolupráce zisťoval informácie, ktoré sú relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v súvislosti s uplatneným oslobodených od dane z dodávok tovaru do iného členského štátu (Maďarska), pričom postupoval v súlade s Daňovým poriadkom i Nariadením č. 904/2010. Dožiadanie adresované maďarskej daňovej správe preto možno hodnotiť ako účelné a efektívne, pričom je treba zdôrazniť, že správca dane v kontrole pokračoval ihneď po obdržaní konečnej odpovede, o čom žalobcu bezodkladne upovedomil.

34. Kasačný súd tiež podotýka, že krajský súd svoj právny záver o neprímeranosti trvania prerušenia a z toho plynúceho prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly bližšie nezodôvodnil v tom zmysle, kedy a prečo sa stalo trvanie prerušenia neprímeraným. Preto ani kasačný súd nemohol rozsudok z tohto hľadiska hlbšie preskúmať a vyhodnotiť.

35. Z uvedených dôvodov kasačný súd považoval právne posúdenie otázky prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly v prejednávanej príhode za nesprávne. Keďže po dobu prerušenia zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynula (§ 61 ods. 5 Daňového poriadku), potom celková dĺžka kontroly bez započítania tejto doby neprekročila jeden rok.

36. Vzhľadom na dôvodnosť kasačnej sťažnosti žalovaného postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 1 SSP a napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správne mu súdu

v Bratislave, a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V ďalšom konaní správny súd preskúma zákonnosť rozhodnutia žalovaného v medziach ostatných žalobných bodov, pričom v tomto rozsudku vysloveným právnym názorom kasačného súdu bude viazaný.

37. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

Skutočnosť, že správca dane v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly neuvedie okruh informácií, ktoré hodlá prostredníctvom medzinárodnej spolupráce zisťovať či preverovať, kasačný súd nepovažuje za nezákonný postup, ktorý by za každých okolností neprímeraným spôsobom zasahoval do práv kontrolovaného daňového subjektu. Je toho názoru, že požiadavky na odôvodnenie prerušenia daňového konania je potrebné interpretovať v nadväznosti na ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré obmedzuje oprávnenie daňového subjektu nazerať do administratívneho spisu v tej časti, ktorá obsahuje písomnosti, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa Nariadenia č. 904/2010, a to až do doby získania výsledku takéhoto dožiadania použiteľného ako dôkaz pri správe daní. Účelom tohto dočasného obmedzenia prístupu kontrolovaného daňového subjektu do administratívneho spisu je zabezpečiť, aby nedošlo k prípadnému zmareniu medzinárodného dožiadania. Ten istý účel sa logicky premieta aj do nutnosti obmedziť odôvodnenie prerušenia daňovej kontroly len na základné informácie o iniciovaní medzinárodnej výmeny informácií.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.