

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/101/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200556
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3019200556.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana JUDr. a členov senátu Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: DREVOIMPORT s.r.o., so sídlom: Kolačno 2, 958 41 Kolačno, IČO: 44 782 179, zastúpený: Weis & Partners s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom: Priemyselná 1/A, 821 09 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutiu žalovaného č. 102440315/2019 zo dňa 25. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/93/2019 - 212 zo 6. júla 2022, jednomyselne takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/93/2019 - 212 zo 6. júla 2022 sa ruší a vec sa vracia Správneému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal dňa 15.04.2019 rozhodnutie č. 100884204/2019, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2013 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) vo výške 76.002,24 Eur, keď mu znížil nadmerný odpočet DPH zo sumy 91.236,43 Eur na sumu 15.234,19 Eur. Neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených daňovým subjektom YENISEI s.r.o. (ďalej „dodávateľ“) za dodanie kryštálového cukru. Konštatoval, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že sa deklarovaný obchod s dodávateľom uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúrach, pričom správca dane spochybnil reálnu existenciu fakturovaného plnenia v celom obchodnom reťazci spoločností Jas Trading, s.r.o. (CZ) - Balinge Lebensmittel Kontor GmbH (DE) - SATIS-SK s.r.o. (SK) - YENISEI s.r.o. (SK) - NO LIMIT FOOD LTD. (GB) - MÓRE VEGYES Kft., resp. CSÍZ FAMILY Kft. resp. DRAGON BUSINESS Kft. (HU). Svoje pochybnosti oprel o zistenia, že v žiadnom stupni reťazca nebola potvrdená fyzická manipulácia s tovarom (vykládka a nakládka), nebola vedená ani žiadna skladová evidencia tovaru, nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho existencia v deklarovaných množstvách, pohyb v obchodnom reťazci spoločností a ani jeho konečná spotreba. Žalobca preto podľa správcu dane nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 102440315/2019 zo dňa 25.10.2019 rozhodnutiu správcu dane potvrdil. V jeho odôvodnení sa stotožnil so skutkovými zisteniami i právnymi závermi správcu dane a ďalej uviedol, že žalobca sa zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, v dôsledku neoprávnených odpočtov dane, resp. znižovaniu daňovej

povinnosti. Daňový únik vznikol už u slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o., ktorá v podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2013 síce priznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale na výstupe v daňovom priznaní neuviedla žiadnu daňovú povinnosť, pričom nasledujúca spoločnosť v reťazci YENISEI s.r.o. si na základe faktúr od spoločnosti SATIS-SK s.r.o. uplatnila v zdaňovacom období august 2013 odpočítanie DPH a v ten istý deň fakturovala tovar žalobcovi, ktorý bol v uvedenom reťazci konečným odberateľom na území Slovenskej republiky. Práve žalobca získal podľa žalovaného neoprávnenú daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o., pričom následne deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH britskej spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD. V rámci trojstranných obchodov tovar mal byť prepravený priamo vyššie uvedeným maďarským spoločnostiam, ktoré však prevzatie cukru nepotvrdili a ani nepriznali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

II. Konanie pred správny súdom

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej „správny súd“ alebo „krajský súd“) a navrhol jeho zrušenie.

4. Správny súd rozsudkom zo dňa 06.07.2022 zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane z dôvodu podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie; žalovaného zaviazal povinnosťou zaplatiť žalobcovi plnú náhradu trov konania.

5. Správny súd poukázal na skorší rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/115/2017 - 225 zo dňa 29.05.2018, ktorým na základe žalobcovej správnej žaloby zrušil skoršie rozhodnutie žalovaného i správcu dane o daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie so záväzným právnym názorom, ktorým sa daňové orgány podľa názoru správneho súdu v ďalšom konaní neriadili. Zdôraznil, že žalovaný proti tomuto rozsudku nepodal kasačnú sťažnosť.

6. Správny súd považoval za potrebné skúmať, či cez inštitút prerušenia daňovej kontroly nedošlo v predmetnej veci k neúčelnému a neprimeranému prerušeniu daňovej kontroly za účelom zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Poukázal na č. 7 smernice Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a na § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, podľa ktorých je príslušný orgán dožiadaného štátu povinný poskytnúť informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr do šiestich mesiacov. Uviedol, že v nariadení Rady ES č. 904/2010 zo dňa 09.10.2010, ktoré upravuje administratívnu spoluprácu a boj proti podvodom v oblasti DPH (ďalej „nariadenie 904/2010“), má dožiadaný orgán poskytnúť informácie najneskôr do troch mesiacov po dni prijatia žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

7. V intenciách uvedených predpisov správny súd interpretoval ustanovenie § 61 ods. 4 Daňového poriadku tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, je ohraničené maximálnou lehotou šesť mesiacov, ktorá je stanovená v smernici Rady č. 2011/16/EÚ pre poskytnutie požadovaných informácií. Bez aplikácie tejto smernice by podľa jeho názoru vzniknutý stav spôsobil právnu neistotu.

8. Správny súd považoval za nezákonný záver žalovaného, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly v predmetnej veci ustanovená v § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola dodržaná. Upozornil na to, že na žalovaným predloženú e-mailovú komunikáciu medzi správcou dane a žalovaným ohľadne urgency, resp. dovysvetlenia odpovede od nemeckých daňových orgánov k žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 12.06.2014 nemožno prihliadať, nakoľko ju žalovaný nepredložil správne súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/115/2017.

9. Správny súd zvýraznil, žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 18.12.2013 a 09.07.2014 boli podané pred prerušením konania, ku ktorému došlo dňa 19.09.2014 a toto prerušenie trvalo 1 rok a 52 dní, „čo vyvoláva nevyváženosť dĺžky prerušenia konania, keď časť doby poskytnutia medzinárodnej výmeny informácií spadá do doby daňovej kontroly a časť do doby prerušenia daňovej kontroly a uvedené prerušenie viac ako dvojnásobne prevyšuje maximálnu dĺžku trvania lehoty, stanovenej v

uvedenej smernici pre poskytnutie požadovaných informácií (6 mesiacov). V procese medzinárodnej výmeny informácií by mal správca dane prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu. Uvedený postup správcu dane v prejednávanej veci nemožno preto vyhodnotiť inak, ako snahu o predĺženie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly“.

10. Z uvedených dôvodov dospel správny súd k záveru, že „došlo zo strany správcu dane k porušeniu zásady primeranosti a účelnosti tým, že prerušenie daňovej kontroly od doručenia odpovede od nemeckých daňových orgánov dňa 14.10.2015 (pričom táto odpoveď bola nemeckým daňovým orgánom odoslaná dňa 27.03.2015) do pokračovania daňovej kontroly dňa 10.11.2015 bolo neúčelné a nedôvodným predĺžovaním lehôt súvisiacich s prerušením daňovej kontroly, pričom toto prerušenie trvalo 27 dní, a teda nemožno konštatovať, že správca dane konal v primeranej lehote s poukazom na to, že daňová kontrola podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku môže trvať najviac 1 rok, pričom toto predĺženie trvalo 27 dní, a to s poukazom na tvrdenie žalovaného, že daňová kontrola mala trvať 363 dní. Pokiaľ teda žalovanému bola konečná odpoveď nemeckých daňových orgánov doručená dňa 14.10.2015 nemožno hodnotiť prerušenie konania od 15.10.2015 do 10.11.2015 ako odôvodnené“.

11. Ostatnými žalobnými bodmi uplatnenými v správnej žalobe sa správny súd nezaoberal, nakoľko mal za to, že vyššie uvedené dôvody sú postačujúce na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko žalobcu

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., namietajúc nesprávne právne posúdenie veci, a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť a správne mu súdu na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ nesúhlasil s právnymi závermi správneho súdu, ktorý odkázal na svoj skorší rozsudok č. k. 11S/115/2017 - 225 zo dňa 29.05.2018 a poukazoval na to, že žalovaný v danej veci nepodal proti rozsudku kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ uviedol, že proti uvedenému rozsudku nepodal kasačnú sťažnosť z dôvodu, že v rozsudku bolo správcovi dane vytknuté nielen porušenie jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly, ale aj ďalšie porušenia, ako nevypočutie svedka (bod 13 uvedeného rozsudku) či nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (body 14 - 18 tohto rozsudku).

14. Sťažovateľ zotrval na názore, že zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola dodržaná. Poukázal na to, že kontrola bola v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku dva krát prerušená, nakoľko bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je nariadenie 904/2010. Prerušenie kontroly trvalo od 19.09.2014 do 10.11.2015 (žiadosť o MVI č. 9310401/5/2740390/2014 a č. 93106401/5/5621480/2014) a odo dňa 20.11.2015 do 13.01.2016 (žiadosť o MVI č. 1659402/2015/Mac). Keďže v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku lehoty podľa tohto zákona počas prerušenia daňového konania neplynú, mal sťažovateľ za to, že kontrola začatá dňa 19.11.2013 a ukončená doručením protokolu dňa 01.03.2016 trvala 363 dní.

15. Sťažovateľ nesúhlasil ani so záverom správneho súdu, že dôvody prerušenia daňovej kontroly sú neurčité a mal za to, že v rozhodnutiach o prerušení sú uvedené dôvody tohto postupu. Z ustanovení § 61 Daňového poriadku podľa jeho názoru nevyplýva, že správca dane pri prerušení daňovej kontroly musí v rozhodnutí uviesť kedy, od koho a akú konkrétnu informáciu žiada získať, ani že je povinný pri žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu, ako to konštatoval správny súd. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane nemôže daňovému subjektu dopredu konkrétne uviesť aké zisťovania žiada vykonať, napríklad aj z možného dôvodu ovplyvňovania preverovaných subjektov.

16. Sťažovateľ namietal aj záver správneho súdu, že pokiaľ bola konečná odpoveď nemeckých daňových orgánov doručená sťažovateľovi dňa 14.10.2015, nemožno hodnotiť prerušenie konania od 15.10.2015 do 10.11.2015 ako odôvodnené, pričom poukázal na predloženú e-mailovú komunikáciu medzi správcou dane a príslušným zamestnancom Finančného riaditeľstva SR z 12.10.2015 ohľadom urgencií adresovaných nemeckej daňovej správe, z ktorej vyplýva, že až dňa 10.11.2015 bolo správcovi dane oznámené, že nemecká daňová správa považuje svoju ostatnú odpoveď zo dňa 13.10.2015 (bez zodpovedania všetkých položených otázok) za konečnú a žiadne ďalšie informácie správcovi dane zaslané nebudú. Preto sťažovateľ tvrdil, že až dňa 10.11.2015 sa správca dane dozvedel, že ide o

konečnú odpoveď dožiadanej daňovej správy, hoci všetky otázky správcu dane neboli zodpovedané. Zaujal názor, že správca dane postupoval pri prerušení konania o súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a skutočnosť, že dožiadané zahraničné orgány nezaslali požadované informácie rýchlejšie, resp. v lehotách určených v nariadení alebo v smernici, nemožno pripísať na ľarchu správcu dane, ktorý bol v procese vybavovania dožiadaní aktívny a priebežne zasielal urgencie. Podľa sťažovateľa teda daňová kontrola nebola zo strany správcu dane umelo predlžovaná a niet skutočností umožňujúcich prijať záver, že by došlo k zneužitiu inštitútu prerušenia daňovej kontroly.

17. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

18. 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 sťažovateľa je dôvodná.

19. Kasačný súd považuje za potrebné najprv upozorniť na skutočnosť, že za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia kontrolovaného obdobia roku 2013 boli za podobných skutkových a právnych okolností ako v prejednávanej veci vydané viaceré rozhodnutia o daňových povinnostiach žalobcu. Žalobca tieto rozhodnutia napadol správnymi žalobami, o ktorých senáty krajského súdu nerozhodli jednotne. Následne sa všetky rozhodnutia o vyrubení dane žalobcovi dostali pred kasačný súd na základe kasačných sťažností proti rozsudkom krajského súdu.

20. V prípade zdaňovacieho obdobia august 2013 krajský súd rozsudkom sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 rozhodol o zrušení preskúmaného rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Konštatoval, že bolo dostatočne preukázané dodanie tovaru žalobcovi zo strany jeho dodávateľa a tiež následné dodanie tovaru od žalobcu jeho odberateľovi; mal za to, že všetky pochybnosti finančných orgánov smerovali výlučne k iným subjektom v širšom reťazci dodávok tovaru; zaujal tiež názor, že nebol v daňovom konaní preukázaný podvod, resp. že správca dane dostatočne nepreukázal žalobcovi vedomosť o účasti na daňovom podvode; uzavrel, že zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola prekročená.

21. K podobnému záveru o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku z dôvodu neprimerane dlhého prerušenia daňovej kontroly za účelom realizácie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií dospel krajský súd v rozsudku č. k. 11S/90/2019-325 zo dňa 23. februára 2021, ktorým zrušil rozhodnutia žalovaného i správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie september 2013. Ďalšími rozsudkami sp. zn. 11S/44/2020 zo dňa 18. novembra 2020 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 13S/26/2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a sp. zn. 11S/106/2019 (zdaňovacie obdobie december 2013), krajský súd naopak zamietol správne žaloby žalobcu proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy o jeho daňových povinnostiach na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia, ktoré boli založené na prakticky totožnom skutkovom a právnom základe.

22. Pokiaľ ide o rozhodnutia kasačného súdu žalobcových veciach, rozsudkom sp. zn. 6Sžsk/24/2021 zo dňa 15.11.2022 (zdaňovacie obdobie október 2013) bol zrušený rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/44/2020 zo dňa 18. novembra 2020 najmä z dôvodu nedostatočného objasnenia, či odpočítaniu dane bránilo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, alebo účasť posudzovaných obchodov žalobcu na daňovom podvode (nedovolenom úniku na DPH), ako aj s ohľadom na nevysvetlený odklon napadnutého rozsudku od skoršieho rozhodnutia vo veci sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018. Podobne postupoval kasačný súd v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/27/2021 zo dňa 28.02.2023 (zdaňovacie obdobie november 2013), sp. zn. 8Sžfk/10/2021 zo dňa 30.03.2023 (zdaňovacie obdobie december 2013), a sp. zn. 4Sfk/137/2022 zo dňa 30.04.2024 (zdaňovacie obdobie júl 2013), ktorými zrušil rozhodnutia krajského súdu o zamietnutí správnych žalôb žalobcu proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy o daňových povinnostiach žalobcu na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia.

23. Medzitým však kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/47/2021 zo dňa 14.12.2022 zrušil rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/90/2019-325 zo dňa 23. februára 2021 (zdaňovacie obdobie november

2013), keď sa nestotožnil s právnym názorom krajského súdu ohľadom prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a vec mu vrátil so záväzným právnym názorom na ďalšie konanie. Naostatok tunajší súd opätovne rozhodoval o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu sp. zn. 13S/1/2023 o zamietnutí správnej žaloby vo veci vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2013, keď rozsudkom sp. zn. 4Sfk/82/2023 zo dňa 01.08.2024 kasačnú sťažnosť s konečnou platnosťou zamietol.

24. Z uvedeného vyplýva, že doposiaľ kasačný súd zrušil rozhodnutia správneho súdu o zamietnutí správnej žaloby proti vyrubeniu rozdielu na DPH žalobcovi za tri zdaňovacie obdobia roku 2013, za jedno kontrolované zdaňovacie obdobie bol zrušený rozsudok, ktorým správny súd zrušil rozhodnutia orgánov finančnej správy a len za zdaňovacie obdobie október 2013 viedol súdny prieskum k definitívnemu odobreniu rozhodnutí o vyrubení dane žalobcovi na skutkovom a právnom základe ako v prejednávanej veci.

25. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov v tu prejednávanej veci pripadlo kasačnému súdu posúdiť len otázku viazanosti žalovaného skorším rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 týkajúcim sa zdaňovacieho obdobia august 2013 a najmä zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a trvania toho prerušenia vo väzbe na dodržanie jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Ostatné žalobné body totiž krajský súd v napadnutom rozsudku nevyhodnotil.

26. 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). Z judikatúry Ústavného súdu SR plynie aj možnosť nezapočítať do jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dobu, po ktorú kontrolovaný daňový subjekt odopierať povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (teda fakticky lehotu 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).

27. Kasačný súd upozorňuje na to, že v prejednávanom prípade správca dane v priebehu daňovej kontroly inicioval medzinárodnú výmenu informácií podľa nariadenia 904/2010, nie podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Zatiaľ čo nariadenie 904/2010 je zamerané primárne na boj proti podvodom na DPH, zákon č. 442/2012 Z. z. sa na DPH nevzťahuje (§ 3 ods. 2 písm. a/ tohto zákona). Preto bolo poukazovanie krajského súdu na lehoty určené týmto zákonom nesprávne. Základná lehota stanovená nariadením 904/2010 na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je tri mesiace od prijatia žiadosti (čl. 10 nariadenia). Dodržiavanie tejto lehoty je však v praxi skôr výnimkou ako pravidlom. Práve preto trvanie prerušenia daňovej kontroly z dôvodu čakania na odpoveď dožiadanej zahraničnej daňovej správy často spôsobuje predlžovanie kontroly nad rámec jedného roka od jej začatia.

28. 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 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 nariadením 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 medzinárodnej výmeny 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.

29. 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 proporcionalitu zásahu do individuálnych práv predĺžovaním daňovej kontroly. Aj keď počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna 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).

30. K limitom prerušenia daňovej kontroly na DPH za účelom medzinárodnej výmeny informácií existuje i ďalšia vnútroštátna judikatúra. Plynie z nej, 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).

31. Proporcionalitou a efektívnosťou (trvania) prerušenia daňovej kontroly 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 hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Merať 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“ (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. Keďže efektívnosť položených otázok pre potreby rozhodnutia o daňových povinnostiach žalobcu sa nestala predmetom kasačného konania, neprináleží ani kasačnému súdu sa k tejto otázke vyjadrovať.

32. V medziach naznačených východísk hodnotil kasačný súd jednotlivé sťažnostné body a dospel k záveru, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne. Pokiaľ ide spôsob prerušenia daňovej kontroly, trvanie prerušenia a viazanosť žalovaného skorším právoplatným rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018, v ktorom bol prijatý záver o prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tu môže kasačný súd len súhlasiť s krajským súdom v tom, že v tomto ohľade žalovaný neakceptoval právny názor súdu, ktorým je v zmysle § 191 ods. 6 SSP viazaný. Kasačný súd však nevyhodnotil toto porušenie zákona ako dôvod, pre ktorý by mala byť kasačná sťažnosť žalovaného bez ďalšieho zamietnutá.

33. Tu treba poznamenať, že žalovaný po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia odstránil krajským súdom vytýkané procesné nedostatky a doplnil argumentáciu ohľadom ujasňovania obsahu odpovede nemeckej finančnej správy na žiadosť správcu dane o spoluprácu, takže skutkový stav pri novom rozhodovaní krajského súdu nebol rovnaký ako pri vydaní skoršieho rozsudku zo dňa 29.05.2018. Kasačný súd je tej mienky, že nič nebránilo doplneniu administratívneho spisu o mailovú komunikáciu medzi správcou dane a žalovaným, ktorý je kontaktným orgánom pre vybavovanie žiadostí o medzinárodnú spoluprácu podľa nariadenia 904/2010 (urgencie zo dňa 14.10., 19.10., 23.10. a 28.10.2015), keďže sa po zrušení skoršieho rozhodnutia žalovaného za predmetné zdaňovacie obdobie rozsudkom krajského súdu sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 táto komunikácia ukázala ako

dôležitá. Dokladá totiž aktivitu správcu dane smerom k získaniu uistenia, že ostatná odpoveď nemeckej finančnej správy zo dňa 14.10.2015 na žiadosť správcu dane o spoluprácu je konečná a nemožno už ďalej očakávať doplnenie chýbajúcich odpovedí na správcom dane položené otázky. Z tejto komunikácie je zrejmé, že bezprostredne (v nasledujúci deň) po získaní tohto ubezpečenia správcu dane oznámil žalobcovi pokračovanie v daňovej kontrole. Kasačný súd preto nevidel dôvod považovať dobu od 14.10.2015 do 10.11.2015 za neučelné a nedôvodné predlžovanie prerušenia daňovej kontroly.

34. Pri hodnotení nutnosti zotrvať na viazanosti právnym názorom krajského súdu považuje kasačný súd za rozhodujúcu skutočnosť, že na základe daňových kontrol u žalobcu za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2013 boli vydané viaceré rozhodnutia pri prakticky identickej skutkovej a právnej situácii. Z hľadiska zachovania právnej istoty a predvídateľnosti súdneho rozhodovania je tu zaiste vyšší záujem na tom, aby správne súdy finálne posúdili tie isté právne otázky vo všetkých súvisiacich veciach žalobcu jednotne.

35. V naznačenej súvislosti kasačný súd nemohol prehliadnuť, že otázku dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly neposúdili jednotne ani všetky senáty krajského súdu (viď bod 22 tohto rozsudku). Zo senátov kasačného súdu, ktoré rozhodovali v predmetných veciach žalobcu, ako jediný doposiaľ meritorne posudzoval otázku zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly senát 3S v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/47/2021 zo dňa 14. decembra 2022 (zdaňovacie obdobie september 2013), pričom konštatoval nasledovné:

„45. V konaní nebolo sporné a z obsahu administratívneho spisu bolo preukázané, že v priebehu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 správca dane získaval informácie prostredníctvom žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií do iných členských štátov EÚ. Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov deklarovanych žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období bola realizovaná na základe Nariadenia, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

46. K správny súdom vytknutým nedostatkom postupu správcu dane je v prvom rade nutné konštatovať, že žiadny právny predpis, či už na úrovni európskej legislatívy, alebo vnútroštátnej, správcovi dane nezakazuje, aby pri plnení svojej povinnosti viesť dokazovanie tak, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a prihliadať pritom na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), využíval informácie získané na základe MVI v iných daňových kontrolách týkajúcich sa toho istého kontrolovaného daňového subjektu. Takýto postup je naopak v súlade s uvedenými požiadavkami a celkom určite aj v súlade so zásadou vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

47. Ďalej kasačný súd konštatuje, že aj keď správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 9310401/5/470991/2014 zo dňa 21. októbra 2014 s dátumom začiatku prerušenia od 30. októbra 2014 až niekoľko mesiacov po podaní žiadosti o MVI zo dňa 12. júna 2014, jeho postup nie je možné považovať za rozporný zo zásadou proporcionality, keďže správca dane nie je žiadnym právnym predpisom limitovaný v tom, kedy rozhodne o prerušení daňovej kontroly. Dôležitá je existencia dôvodu na prerušenie, ktorým v danom prípade aj v čase rozhodnutia o prerušení zo dňa 21. októbra 2014 bola pretrvávajúca potreba získať informácie spôsobom podľa Nariadenia, nakoľko odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 12. júna 2014 v čase prerušenia doručená nebola. Ako vyplýva z administratívneho spisu, ani po doručení odpovede zo dňa 27. marca 2015 táto nebola kompletná a správca dane opakovane urgoval dožadovaný zahraničný daňový orgán o doručenie kompletnej požadovanej odpovede, ktorá bola skompletizovaná až dňa 10. novembra 2015.

48. Vo vzťahu k druhému prerušeniu predmetnej daňovej kontroly na základe rozhodnutia č. 21237254/2015 zo dňa 13. novembra 2015 s dátumom začiatku prerušenia od 20. novembra 2015 kasačný súd po nahliadnutí do administratívneho spisu konštatuje, že správca dane v tomto prípade daňovú kontrolu prerušil bezprostredne po podaní žiadosti o MVI zo dňa 11. novembra 2015 a po obdržaní odpovede zo dňa 12. januára 2016 (doručenej správcovi dane dňa 13. januára 2016) správca dane už dňa 14. januára 2016 oznámením podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku oznámil pominutie

dôvodov, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Takýto postup správcu dane rovnako nie je možné považovať za rozporný so zásadou proporcionality tak, ako na to poukázal správny súd.

49. Tiež nie je správny názor správneho súdu, podľa ktorého bolo potrebné, aby správca dane pri prerušení daňovej kontroly jednoznačne uviedol, kedy a akú informáciu podľa osobitného predpisu bolo potrebné získať. Kasačný súd súhlasí so žalovaným, že Daňový poriadok v § 61 neupravuje náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Podstatnou okolnosťou je naplnenie jedného z dôvodov prerušenia, ktorým v oboch prípadoch prerušenia bola potreba získať informácie spôsobom podľa Nariadenia (§ 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Správnym súdom vymedzenými náležitosťami rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly by mohla byť zmarená efektívnosť preverovania zdaniteľných obchodov deklarovaných žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom.“

36. S citovaným právnym posúdením sa senát kasačného súdu v tu prejednáwanej veci stotožňuje a v zmysle § 464 ods. 1 a SSP na tieto závery poukazuje. Ak by sa s týmito závermi nestotožnil a hodlal by dané otázky posúdiť inak, musel by vec postúpiť veľkému senátu kasačného súdu (§ 22 ods. 1 písm. a/, § 466 ods. 1 SSP), na čo nevidel dôvod.

37. K námietke o nezákonnom spôsobe prerušenia daňovej kontroly kasačný súd dopĺňa, že ani viazanie momentu prerušenia daňovej kontroly striktno na deň odoslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií orgánu cudzieho štátu nenachádza oporu v dikcii Daňového poriadku. Proces odoslania žiadosti o MVI sa uskutočňuje mimo ingerencie správcu dane, nakoľko tento zabezpečuje Finančné riaditeľstvo SR na základe návrhu/požiadavky toho-ktorého správcu dane. Zohľadňujúc tento organizačno-administratívny aspekt by ani nebolo objektívne možné požadovať od správcu dane, aby v čase vyhotovovania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly určil konkrétny deň, kedy bude žiadosť o MVI expedovaná, keďže o tomto nemá vopred vedomosť.

38. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že právny názor krajského súdu o nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a dĺžky trvania prerušenia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku bola dodržaná, nakoľko počas prerušenia trvajúceho od 19.09.2014 do 10.11.2015 a od 20.11.2015 do 13.01.2016 táto lehota neplynula (§ 61 ods. 5 Daňového poriadku) a preto po odpočítaní dní prerušenia možno konštatovať, že celková dĺžka daňovej kontroly neprekročila dobu jedného roka.

39. Kasačný súd ešte zdôrazňuje, že iné senáty tunajšieho súdu, ktoré sa zaoberali obdobnými vecami žalobcu za iné zdaňovacie obdobia a na základe kasačnej sťažnosti žalobcu rozhodli o zrušení rozsudkov krajského súdu a vrátení vecí na ďalšie konanie, svoje závery postavili predovšetkým na porušení práva sťažovateľa na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) v dôsledku nedostatočného zdôvodnenia súdom vyslovených záverov. K odlišnostiam vo finálnom právnom posúdení tých istých otázok naprieč senátmi kasačného súdu v predmetných veciach teda nateraz nedošlo a je na príslušnom správnom súde, aby po zrušení skorších rozsudkov krajského súdu rozhodol v doposiaľ neskončených veciach nanovo.

40. Na podklade vyššie uvedených skutočností dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k otázke nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a prekročenia zákonnej lehoty na jej vykonanie.

41. Kasačný súd preto napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP Správnomu súdu v Banskej Bystrici, 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.

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

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

Poučenie:

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