

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/26/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1016201876
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1016201876.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbělskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu: AUTOCENTRUM AAA AUTO a.s., so sídlom Panónska cesta 39, Bratislava, IČO: 47 918 101, právne zastúpeného JUDr. Emíliou Kosibovou, advokátkou so sídlom Hraničná 13, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1400673/2016 zo dňa 3. augusta 2016, rozhodnutia č. 1401324/2016 zo dňa 3. augusta 2016 a rozhodnutia č. 1402644/2016 zo dňa 3. augusta 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/225/2016-168 zo dňa 14. novembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/225/2016-168 zo dňa 14. novembra 2019 **zrušuje a vec vracia** Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 576107/2016 zo dňa 27.04.2016 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 aj „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 1 912,02 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2009. O odvolaní žalobcu podanom proti prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 1400673/2016 zo dňa 03.08.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane č. 576107/2016 zo dňa 27.04.2016 potvrdil.

2. Správca dane rozhodnutím č. 576403/2016 zo dňa 27.04.2016 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 675,37 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009, voči ktorému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 15.05.2016, o ktorom odvolaní rozhodol žalovaný v poradí druhým preskúmaným rozhodnutím č. 1401324/2016 zo dňa 03.08.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane č. 576403/2016 zo dňa 27.04.2016 potvrdil.

3. Správca dane ďalším svojím rozhodnutím č. 576606/2016 zo dňa 27.04.2016 vyrubil podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 689,24 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný v poradí tretím preskúmaným rozhodnutím č. 1402644/2016 zo dňa 03.08.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane č. 576606/2016 zo dňa 27.04.2016 opätovne potvrdil.

4. Správca dane vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobia apríl, jún a november 2009 odôvodnil okrem iného tým, že žalobca v prípadoch predaja ojazdených motorových vozidiel fyzickým osobám v uvedenom zdaňovacom období 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 aj „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 správca dane nadobudol vozidlá v tuzemsku z iného členského štátu v zmysle § 11 zákona o DPH a 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 dodávateľ BCA Autoaktionen GmbH dodal žalobcovi autá, pričom uskutočnené transakcie nepodliehali osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru. Správca dane uzavrel, že v mesiacoch jún 2009 a november 2009 žalobca porušil § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1 zákona o DPH, v mesiaci apríl 2009 správca dane okrem uvedeného konštatoval i porušenie § 69 ods. 6 v nadväznosti na § 20 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a porušenie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

5. 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), ale 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

6. Na základe včas na Krajský súd v Bratislave (ďalej „správny súd“) podaných správnych žalôb sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1400673/2016 zo dňa 03.08.2016 (vec vedená na Krajskom súde Bratislava pod sp. zn. 6S/225/2016), preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1401324/2016 zo dňa 03.08.2016 (vec vedená na Krajskom súde Bratislava pod sp. zn. 6S/226/2016) ako i preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1402644/2016 zo dňa 03.08.2016 (vec vedená na Krajskom súde Bratislava pod sp. zn. 6S/227/2016).

7. Správny súd na základe procesnej ekonómie uznesením č. k. 6S/225/2016-147 zo dňa 27.11.2017 rozhodol o spojení vecí, ktoré napadli do totožného oddelenia 6S tak, že spojil na spoločné konanie veci vedené pod sp.zn. 6S/225/2016, sp.zn. 6S/226/2016, sp.zn. 6S/227/2016 s tým, že ďalej budú vedené pod sp.zn. 6S/225/2016. Uvedený postup správny súd odôvodnil tým, že sa jedná o tri žaloby totožných účastníkov konania, ktoré sú obsahovo aj skutkovo identické, odlišujú sa len v zdaňovacom období a v sume vyrubenej rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty, preto jedine túto skutočnosť v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol súd jednotlivo. Inak všetky skutkové okolnosti a právne názory vyhodnotil súd pre spojené veci ako jednotné.

8. Správny súd následne rozsudkom č. k. 6S/225/2016-168 z 14.11.2019 (ďalej „napadnutý rozsudok“) zrušil všetky tri preskúmané rozhodnutia i prvostupňové rozhodnutia bližšie špecifikované v bode 1 až 3 tohto rozhodnutia a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Taktiež priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

9. S poukazom na zistený skutočný stav v súlade s podanou námietkou sa správny súd zaoberal otázkou, či bola dodržaná maximálna možná dĺžka trvania daňovej kontroly u žalobcu za príslušné kontrolované

zdaňovacie obdobia, či postup správcu dane voči daňovému subjektu pri prerušení daňovej kontroly zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) a zároveň, či prerušenie daňovej kontroly bolo v súlade so zákonom, t.j. či správca dane v rámci MVI požadoval taký druh informácií, ktoré mohli prispieť k preukázaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty, resp. či vyžiadanie týchto informácií bolo účelné. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd po zhrnutí priebehu administratívneho konania, zhrnutí podstatných argumentov žalobcu a vyjadrení žalovaného konštatoval, že ako dôvodnú vyhodnotil primárnu námietku žalobcu, t.j. že Protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom, nakoľko správca dane porušil ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku, keďže daňová kontrola začala dňa 15.07.2013 a ukončená bola Protokolom z daňovej kontroly č. 1670507/2015 zo dňa 13.11.2015, doručeným žalobcovi dňa 19.11.2015, čím trvala 540 dní. Keďže esenciálnym dôvodom, pre ktorý súd žalobám žalobcu vyhovel bola skutočnosť, že prerušenie daňovej kontroly bolo neúčelné, nedôvodné a v neprimeranej dĺžke, t.j. nebolo vykonané v súlade so zákonom, v dôsledku čoho Protokol z predmetnej daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, podľa vyhodnotia súdu je daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti. Z dôvodu hospodárnosti sa správny súd s ostatnými námietkami žalobcu nezaoberal.

10. Z administratívneho spisu mal súd za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 15.07.2013 Oznámením o výkone daňovej kontroly č. 9900430/5/3115005/2013/Tah zo dňa 27.06.2013, ukončená bola Protokolom z daňovej kontroly č. 1670507/2015 zo dňa 13.11.2015, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 19.11.2015, trvala 540 dní. Z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) bola daňová kontrola prerušená od 23.12.2013 do obdržania odpovede na žiadosť o MVI, ktorá odpoveď bola zo strany správcu dane 5x urgovaná. Odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola zaslaná dožiadaným orgánom dňa 28.05.2015, následne správca dane oznámením č. 945052/2015 zo dňa 17.06.2015 upovedomil žalobcu o pokračovaní vo výkone daňovej kontroly.

11. Z predmetnej daňovej kontroly bol vyhotovený jeden Protokol z daňovej kontroly č. 1670507/2015 zo dňa 13.11.2015, na základe ktorého bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl, máj, jún, júl, august, september, november, december 2009, za každý mesiac jednotlivo.

12. Správny súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že na faktúrach, ktoré správca dane zabezpečil pri miestnom zisťovaní (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 500/322/18343/10/FrúM zo dňa 30.07.2010 a č. 500/322/23239/10/FrúM zo dňa 07.10.2010) sú uvedené skutočnosti ako napr., že žalobca nadobudol uvedené osobné motorové vozidlá od zahraničného dodávateľa BCA Autoauktionen GmbH z Rakúska, o čom dodávateľ vyhotovil faktúry, na ktorých uviedol DPH 0% a poznámku, že ide o oslobodenú dodávku v rámci EÚ a deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru pre žalobcu v období 2. štvrtrok 2009 aj v súhrnnom výkaze, z ktorého sa tieto údaje premietli do systému VIES. Napriek tomu správca dane v žiadosti o medzinárodnú výmenu požadoval potvrdenie uplatňovaného režimu DPH pri použití tovaru a žiadal uviesť hodnotu dodaného tovaru, ktorú už uviedla zahraničná zdaniteľná osoba. Na základe uvedených skutočností správny súd uzatvoril, že uvedený postup správcu dane nebol efektívny, bol nadbytočný a tým došlo k neúmernému predĺženiu daňovej kontroly, ktorá nedôvodne zaťažila žalobcu.

13. V ďalšom správny súd vyhodnocoval otázku dodržania zákonnej maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Obranu žalovaného, že pri prerušení daňovej kontroly postupoval správca dane v súlade s daňovým poriadkom, odvolávajúc sa i na interný riadiaci akt č. 1/2013/1100204/P z 15.01.2013 - Príkaz generálneho riaditeľa sekcie daňovej a colnej povinnosti vyhodnotil súd ako nedôvodnú. Správny súd zdôraznil, že keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov, v prípade jej prerušenia a prekročenia zákonnej lehoty vo svojich rozhodnutiach dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplývajú z informácií získaných z medzinárodnej výmeny informácií a aký mali tieto zistenia vplyv na konečné posúdenie a rozhodnutie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takéto zistenia - informácie neobsahujú, ako tomu bolo v posudzovanom prípade, absentuje v nich zákonná požiadavka riadneho odôvodnenia v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

14. Správny súd so zreteľom na zásadu zákonnosti a primeranosti zásahov správcu dane voči kontrolovanému daňovému subjektu dospel k záveru, že správca dane nedodrжал maximálne prípustnú dĺžku trvania daňovej kontroly, pričom zároveň konštatoval, že v konaní nebolo preukázané, že by

žalobca so správcom dane nespolupracoval, resp. neposkytoval 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. V prípade, že protokol použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie z neho vychádzajúce je takisto nezákonné.

15. V závere svojho rozhodnutia správny súd poukázal na konania vedené pod sp.zn. 5S/205/2016, sp.zn. 5S/206/2016, sp.zn. 5S/207/2016, sp.zn. 1S/226/2016, sp.zn. 1S/227/2016, v ktorých už bolo rozhodnuté, preto súd, keďže išlo o tých istých účastníkov, rovnakú skutkovú a právnu argumentáciu a rozdiel bol len v inom zdaňovacom období, odkázal aj na predmetné rozhodnutia totožného správneho súdu.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenia

16. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť zo dňa 08.01.2020, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne.

17. Sťažovateľ odôvodnil kasačnú sťažnosť tvrdením, že správny súd posúdil nesprávne primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly a konštatovaním porušenia nielen § 46 ods. 10 daňového poriadku ako i porušením zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Žalovaný zotrval na svojom stanovisku, že lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku postupom správcu dane v súvislosti s dĺžkou, resp. dobou prerušenia daňovej kontroly (zaslanie žiadosti o MVI a následných urgencií na urýchlenné vybavenie žiadosti o MVI) bola zachovaná. Argumentoval, že správca dane zaslal žiadosť o MVI do iného členského štátu EÚ na preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok ojazdených motorových vozidiel opodstatnene a v súlade so zákonom, keďže žalobca uviedol nepostačujúce vyjadrenie týkajúce sa tejto transakcie. Nevyhnutnosť zaslania žiadosti o MVI a dôležitosť odpovede žalovaný i správca dane odôvodnili preverením skutočností tak, aby daň bola vyrubená správne. I keď daňový poriadok prerušenie daňovej kontroly špeciálne neupravuje, ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku určuje, že na prerušenie sa primerane použije § 61 daňového poriadku. 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 išlo o samotnú dĺžku prerušenia daňovej kontroly, 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 zo dňa 18.12.2013 jasne 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.

18. Sťažovateľ tiež argumentoval, 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 tejto 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“), ktoré lehoty určuje iba pre orgán, ktorý je požiadaný o vybavenie medzinárodného dožiadania, nejedná sa o lehoty stanovené na prerušenie daňovej kontroly vykonávanej žiadajúcim orgánom.

19. Sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej je možnosť prerušenia daňovej kontroly v justičnej praxi súdov v rámci správneho súdnictva plne akceptovaná (poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf/24/2012 z 13.11.2012, sp. zn. 2Sžf/18/2014 z 23.03.2016, 8Sžf/33/2014 z 17.12.2015). Uzatvoril, že daňová kontrola bola prerušená v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku a počas prerušenia daňovej kontroly v súlade s § 61 ods. 5 daňového poriadku lehoty neplynú a je tak zrejme, že dĺžka daňovej kontroly bola plne v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku.

20. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 3.3.2020 navrhol jej zamietnutie, stotožniac sa s právnym posúdením veci správnym súdom. Uviedol, že podkladom pre vydanie rozhodnutí finančných orgánov boli informácie týkajúce sa obchodov s rakúskym dodávateľom v roku 2009, pričom k preverovaniu týchto obchodov zo strany správcu dane došlo opätovne v roku 2013 potom, ako boli tieto pôvodne preverované počas miestneho zisťovania konaného správcom dane v období od 24.3.-7.10.2010. 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 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. Žalobca argumentoval, že z rozhodnutia správcu dane nevyplýva, z akých dôvodov potreboval informácie z Českej republiky a v akom smere mohla byť odpoveď rozhodujúca a poukázal i na obsah protokolu z daňovej kontroly, kde na s. 3 správcu dane výslovne uvádza, že z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývajú skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku daňových povinností za kontrolované zdaňovacie obdobia.

21. Žalobca uzatvoril, že poskytol správcovi dane všetku súčinnosť o.i. ohľadne obchodov realizovaných so spoločnosťou KAPITAL SYSTEMS, s.r.o., v jeho prípade tak neboli splnené podmienky pre prerušenie daňovej kontroly. 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. Doba trvania daňovej kontroly v danom prípade presiahla zákonom ustanovenú maximálnu dĺžku, v dôsledku čoho protokol o výsledku daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, a preto z neho vychádzajúce rozhodnutia správcu dane, a tiež aj rozhodnutia žalovaného, sú nezákonné.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

22. Vec bola predložená na rozhodnutie o kasačnej sťažnosti Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená spisová značka 1Sžfk/26/2020. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, a to vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

23. Najvyšší správny súd po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Predmetom tohto kasačného konania je posúdenie záveru správneho súdu, podľa ktorého bolo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI nezákonné a neúčelné, zároveň posúdenie dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly ako neprimeranej, keď z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývajú informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období.

25. Podľa § 464 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Podľa § 466 ods. 3 SSP veta prvá právny názor vyjadrený v rozhodnutí veľkého senátu je pre senáty najvyššieho správneho súdu záväzný.

26. Kasačnému súdu je z vlastnej činnosti známe, že v obdobnej veci totožných účastníkov konania, rovnakej skutkovej a právnej argumentácie, týkajúcej sa totožného Protokolu z daňovej kontroly č. 1670507/2015 zo dňa 13.11.2015, keď rozdiel spočíva len v inom posudzovanom zdaňovacom období, uznesením sp. zn. 3Sžfk/17/2020 zo dňa 30.03.2023 senát 2S kasačného súdu (ďalej aj „senát 2S“ alebo „predkladajúci senát“) podľa § 22 ods. 1 písm. a/ SSP postúpil vec na prejednanie a rozhodnutie

veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „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 správcom 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 prípadu 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 senátu 2S sa odlišoval 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, sp. zn. 4Sžfk/37/2019, sp. zn. 10Sžfk/56/2019 a sp. zn. 8Sžfk/52/2019 - ďalej aj „odlišné rozhodnutia“). Kasačný súd odlišnými rozhodnutiami všetky kasačné sťažnosti zamietol s prakticky totožným odôvodnením.

27. Otázka predložená v postupujúcom uznesení bola jediným vecným sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu (obdobne ako i v konaní sp. zn. 1Sžfk/26/2020, pozn. kasačného súdu), a teda povaha veci pripúšťala rozhodnúť veľkému senátu vo veci samej, veľký senát preto po preskúmaní napadnutého rozsudku v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP), spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a rozsudkom sp. zn. 19SVs/4/2023 z 27.03.2024 rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/227/2016-153 z 21.11.2019 zrušil a vec vrátil Správnomu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

28. Ohľadom žalovaným vznesených námietok týkajúcich sa nesprávneho záveru správneho súdu, podľa ktorého bolo prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI nezákonné a neúčelné a dĺžka trvania prerušenia bola neprimeraná, keď z odpovede na žiadosť nevyplynuli informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období preto kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP v spojení s § 466 ods.3 SSP v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 19SVs/4/2023 z 27.03.2024, s ktorým sa kasačný súd stotožnil a ktorého závery sú zároveň pre kasačný senát záväzné (§ 466 ods. 3 SSP):

„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 dožadanej 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 dane 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 dožadovaného 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 vyžiadanych 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 nevyplynuli 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. 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 (dožadovanému 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 správcami 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. nález 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 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).

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 prejednávanom 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.“

29. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti veľký senát dospel k záveru, že správca dane v okolnostiach prípadu neprekročil maximálnu jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá počas trvania prerušenia neplynula, a 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.

V. Záver a trovy konania

30. S poukazom na uvedené, kasačný súd stotožňujúc sa so závermi vyjadrenými v rozsudku sp. zn. 19SVs/4/2023 z 27.03.2024, súc zároveň jeho závermi viazaný, konštatuje, že rovnako ako sťažovateľ má za to, že správca dane v okolnostiach prípadu neprekročil maximálnu jednoročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá počas trvania prerušenia neplynula a daňová kontrola bola v predmetnej veci vykonaná v zákonnej lehote.

31. Sťažnostné body sťažovateľa súvisiace so záverom správneho súdu, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o MVI bolo nezákonné a neúčelné a zároveň posúdením dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly ako neprimeranej, keď z odpovede na žiadosť o MVI nevyplývali informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu v posudzovanom zdaňovacom období vyhodnotil kasačný súd ako dôvodné, čoho dôsledkom je zrušenie napadnutého rozsudku (§

462 ods. 1 SSP) a vrátenie veci na ďalšie konanie Správneho súdu v Bratislave, na ktorý v zmysle § 3 ods. 3, písm. b/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 01.06.2023 prešiel výkon súdnictva vo vzťahu ku konaniam vo veciach, v ktorých dovtedy konal Krajský súd v Bratislave.

32. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu opätovne posúdiť zákonnosť preskúmaných rozhodnutí v medziach ostatných žalobných bodov a svoje závery riadne odôvodniť, pričom v ďalšom bude viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

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

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.