

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/74/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4017200244
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:4017200244.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkyň Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, právne zastúpený advokátom JUDr. Martinom Kanásom, Školská 3, Nitra proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 104475047/2016 zo dňa 13. decembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/43/2017-210 zo dňa 2. apríla 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania.

odôvodnenie:

Odôvodnenie

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobkyne Daňovým úradom Nitra (ďalej len „správca dane“) za zdaňovacie obdobie december 2010 vydal správca dane podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b) bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 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 ako „daňový poriadok“), rozhodnutie č. 103458377/2016 zo dňa 07. júla 2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) - dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 72.500,82 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“).

2. Správca dane začal dňa 02. marca 2011 u žalobkyne daňovú kontrolu a jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010.

3. Dožiadaním zo dňa 21. júna 2011 správca dane požiadal Daňový úrad Nové Zámky o vykonanie miestneho zisťovania u daňového subjektu: C.Motors Racing, s.r.o., Komárňanská cesta 104, Nové Zámky, IČO: 44 136 927, keď v zdaňovacom období december 2010 žalobkyňa deklarovala v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty nadobudnutie tovaru od tohto subjektu s predmetom fakturácie „Pb

ingoty". Odpoveď na dožiadanie bola správcovi dane doručená dňa 04. októbra 2011 a z tejto vyplynulo, že u preverovaného subjektu bolo vykonané miestne zisťovanie, výsledkom ktorého bolo spísanie zápisnice o miestnom zisťovaní č. 631/320/53450/11/Di,Oc zo dňa 09. septembra 2011. Dožiadany daňový úrad uviedol, že u preverovaného subjektu vykonáva daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2010 až január 2011. Z doposiaľ získaných údajov pôvod dodaného tovaru pre spoločnosť žalobcu preukázaný nebol.

4. Rozhodnutím zo dňa 18. júla 2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu zaslania troch žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 28. júna 2011. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná rakúskej finančnej správe, ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia december 2010 a spoločnosti MONTANWERKE BRIXLEGG AG so sídlom v Rakúsku, ktorá mala byť dodávateľom tovaru (medené katódy) pre žalobkyňu. Odpoveď rakúskej finančnej správy bola doručená správcovi dane dňa 05. marca 2013.

5. Žiadosťou zo dňa 13. marca 2013 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly o 6 mesiacov podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., ktorej žalovaný vyhovel.

6. V oznámení zo dňa 17. apríla 2013 správca dane žalobkyňi oznámil, že dňa 05. marca 2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

7. Rozhodnutím zo dňa 26. júla 2013 správca dane opäť prerušil daňovú kontrolu z dôvodu zaslania siedmich žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 11. júna 2013. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe, ktorá sa týkala spoločnosti MARTIN METALS Kft., ktorá mala byť odberateľom žalobkyne v mesiacoch september 2009 a júl 2010. Odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 30. marca 2016. V podaní zo dňa 31. marca 2016 správca dane následne oznámil žalobkyňi, že pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

8. V administratívnom spise je tiež založená žiadosť adresovaná poľskému správcovi dane č. MVI č. 9410401/5/2661916/2013/Šer zo dňa 11. 06. 2013, ktorá sa týkala spoločnosti ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWEDZIALNOŚCIA, na ktorú bola odpoveď doručená dňa 28. októbra 2013. V spise je tiež žiadosť adresovaná maďarskej finančnej správe č. MVI č. 9410401/5/2663348/2013/Šer zo dňa 11. 06. 2013, ktorá sa týkala spoločnosti P & U KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELESOŚSÉGŰ TARSASÁG, na ktorú bola odpoveď doručená dňa 02. januára 2014. Obe tieto dožiadania sa týkali zdaňovacieho obdobia december 2010.

9. Dňa 31. mája 2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly. Protokol bol prerokovaný so zástupcom žalobkyne dňa 29. júna 2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

10. Následne, dňa 07. júla 2016 vydal správca dane dodatočný platobný výmer, proti ktorému žalobkyňa podala odvolanie.

11. Žalovaný o podanom odvolaní žalobkyne rozhodol žalobou napadnutým rozhodnutím č. 104475047/2016 zo dňa 13. decembra 2016 tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného" alebo „napádané rozhodnutie").

12. Žalovaný v napádanom rozhodnutí uviedol, že žalobkyňa si v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 14.075,82 Eur na základe 2 faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou C.Motors Racing, s.r.o. č. 100044 zo dňa 06. 12. 2010 a č. 100045 zo dňa 20. 12. 2010 s predmetom fakturácie „Pb ingoty" v celkovej hodnote 88.159,10 Eur. Odpočítanie dane v prípade tohto dodávateľa správca dane žalobkyňi nepriznal z dôvodu nepreukázania existencie žalobkyňi dodaného tovaru. V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobkyňa v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2010 deklarovala intrakomunitárne dodanie tovaru (Cu katódy Grade A) s oslobodením dane v celkovej sume 307.500,- Eur pre odberateľa: ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWEDZIALNOŚCIA na základe 2 faktúr (č. 2010/26 zo dňa 02. 12. 2010 a č. 2010/27 zo dňa 02. 12. 2010). Splnenie podmienok pre uplatnenie dodania tovaru s oslobodením od dane u kontrolovaného daňového subjektu správca dane nezistil, keď dodanie tovaru odberateľovi preukázané nebolo.

13. Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu žalovaného žalobu. Namietala v nej porušenie princípu proporcionality, porušenie zásady kontradiktórnosti a rovnosti zbraní, porušenie povinnosti vysporiadať sa s jej námietkami k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí o vyrubení dane, porušenie povinnosti vykonať dokazovanie, porušenie povinnosti oboznámiť kontrolovaný daňový subjekt s vykonanými dôkazmi a porušenie princípu dvojínštančnosti konania.

14. Poukázala na to, že v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 mali byť požadované informácie pri medzinárodnej výmene informácií poskytnuté v lehote troch mesiacov po dni prijatia žiadosti, pričom takto ustanovená lehota na poskytovanie informácií sa má chápať ako maximálna lehota, ktorá sa nemá prekračovať. V predmetnej veci bola daňová kontrola ukončená dňa 29. 06. 2016, teda celkovo trvala 1 946 dní, vrátane jej prerušenia v trvaní 1 590 dní, v dôsledku čoho nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a v prípade, ak použitý bol, celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti. V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala na viacero rozhodnutí Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3Sžf/1/2009, 3Sžf/2/2009, 3Sžf/107/2009, 3Sžf/73/2008, 3Sžf/9/2007) a nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 24/2010-57.

15. Tiež namietala, že nemala možnosť vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam priebežne, teda počas celého výkonu daňovej kontroly a že žalovaný sa nezaoberal úvahou týkajúcou sa dôkazného bremena a nevyhodnocoval rozpory medzi vykonanými dôkazmi a tvrdením správcu dane. K porušeniu povinnosti vykonať dokazovanie žalobkyňa uviedla, že navrhla v doplnení odvolania vykonanie výsluchov, ktoré preukazujú jej tvrdenia. Správca dane ich ani v priebehu vyrubovacieho konania nevykonala. Žiadne ustanovenie všeobecne záväzného právneho predpisu podľa žalobkyne neopravňuje správcu dane rozhodnúť o tom, ktorý dôkaz vykoná a ktorý nie.

16. V žalobe tiež namieta, že žalovaný tvrdí, že nespĺnila podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, nakoľko nebola preukázaná existencia tovaru a jeho pôvod u dodávateľa - spoločnosti C.Motors Racing, s.r.o.. Nekomtátnosť dodávateľa v čase výkonu daňovej kontroly podľa žalobkyne sama o sebe nie je dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane, zvlášť ak z iných vykonaných dôkazov vyplýva, že dodávateľ v čase dodania tovaru vykonával ekonomickú činnosť. Pokiaľ správca dane a žalovaný tvrdili, že žalobkyňa nemá nárok na odpočítanie dane z dôvodu, že dodávateľ tovaru dodanie tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt ani nepriznal ani nepotvrdil, sú povinní preukázať, že existuje objektívne preukázaná skutočnosť, že konaním spoločnosti C.Motors Racing, s.r.o. došlo k podvodu na DPH a súčasne, že žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH a to bez toho, aby sa od spoločnosti žalobkyne vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, pričom platí, že existencia predmetnej skutočnosti môže byť preukázaná len rozhodnutím vnútroštátneho súdu v danej veci.

17. K porušeniu princípu oboznámiť kontrolovaný daňový subjekt s vykonanými dôkazmi žalobkyňa uviedla, že z dôkazov uvedených v dodatočnom platobnom výmere nemala k dispozícii: zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 15. 05. 2012, 17. 05. 2012, 23. 05. 2012 a 18. 07. 2011, ktoré boli spísané v súvislosti s preverovaním obchodnej spoločnosti C.Motors Racing, s.r.o.. Keďže s týmito dôkazmi nebola oboznámená, mala za to, že došlo k porušeniu povinností správcu dane v zmysle § 15 ods. 5 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.

18. Žalobkyňa navrhla, aby súd podanej žalobe vyhovel a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

19. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 1. decembra 2017 uviedol, že žalobkyňa ani v podanej žalobe nepredložila žiadne ďalšie, resp. nové dôkazy a neuviedla také skutočnosti, ktoré by mali vplyv na zmenu výroku rozhodnutia žalovaného.

20. V rámci dokazovania bol správca dane oprávnený požiadať iný členský štát Európskej únie o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010), a to z dôvodu deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré deklarovala tuzemská spoločnosť AICu METAL, spol. s r.o., ktorej konateľom je Csaba Oláh, občan Maďarska. V dôsledku uvedeného bol tiež oprávnený prerušiť konanie, a teda aj daňovú kontrolu. Lehota na výkon daňovej kontroly bola legitímne prerušená

a následne predĺžená. Správca dane lehotu na výkon daňovej kontroly neprekročil a daňová kontrola trvala 358 dní.

21. K Nariadeniu Rady (EÚ) č. 904/2010 žalovaný uviedol, že z tohto nariadenia nie je možné vyvodiť záver, že ak dožiadaný orgán lehotu nedodrží, resp. si nesplní svoje povinnosti, musí žiadajúci orgán pokračovať v daňovej kontrole napriek tomu, že žiadanú odpoveď neobdržal. Dôsledky nedodržania lehoty žiadaným orgánom nie sú v tomto nariadení, ani v zákone stanovené.

22. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že z administratívneho spisu jasne vyplýva, že žalobkyni bola doručená výzva zo dňa 18. apríla 2016 na predloženie dôkazov a správca dane v tejto výzve oboznámil žalobkyňu o svojich zisteniach. Taktiež žalobkyňu vyzval, aby v stanovenej lehote predložila vyjadrenia a dôkazy preukazujúce oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane. Žalobkyňa podala písomné vyjadrenie, pričom na položené otázky odpovedala všeobecne a bez zjavnej snahy objasniť skutkový stav veci, keď uviedla, že dokumenty bude mať možnosť dodať až neskôr. Tieto dokumenty však žalobkyňa správcovi dane nepredložila. Vo svojom vyjadrení žalobkyňa nevyslovila žiadnu námietku ohľadom nedostatočnej informovanosti o zistených skutočnostiach a nežiadala nijaké doplnujúce informácie. K protokolu z daňovej kontroly sa žalobkyňa nevyjadřila.

23. V ďalšej časti svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že v napadnutom rozhodnutí sa vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadal s námietkami žalobkyne ohľadne miery, s akou žalobkyňa uniesla, resp. neuniesla svoje dôkazné bremeno. Pokiaľ ide o porušenie princípu povinnosti vysporiadať sa s námietkami daňového subjektu k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí, porušenie povinnosti vykonať dokazovanie a porušenie princípu dvojinstančnosti konania uviedol, že všetky žalobné námietky smerujú proti postupu žalovaného ako odvolacieho orgánu. Tieto námietky sú totožné s tými, ktoré uviedla žalobkyňa v podanom odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane a s týmito sa žalovaný vo svojom rozhodnutí aj vysporiadal, keď v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobkyne.

24. Žalovaný navrhol, aby súd žalobu zamietol.

25. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“) na základe podanej žaloby rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

26. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že v predloženom administratívnom spise sa okrem vyššie uvedených štyroch žiadostí nenachádzajú iné žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne (spolu bolo podaných 10 žiadostí, v spise sú založené len 4 spolu s odpoveďami na ne), a z toho dôvodu nebolo možné posúdiť, či zo strany správcu dane išlo o účelné a dôvodné prerušenie daňovej kontroly. Nebolo preto možné posúdiť, čo bolo predmetom žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, komu boli žiadosti adresované, ktorých subjektov sa tieto žiadosti týkali, v akom vzťahu boli tieto subjekty k žalobcovi a čo týmito žiadosťami správca dane zisťoval, resp. potreboval zistiť.

27. Dopĺňa, že žalobkyňa potom ani nebola v priebehu daňovej kontroly s týmito odpoveďami oboznámená, teda nebola oboznámená s výsledkami dokazovania a nemohla sa k nim vyjadriť, čo v podanej žalobe i namietala. Správca dane výzvou zo dňa 18. apríla 2016 žalobkyňu síce vyzval na predloženie písomného vyjadrenia k zdaňovaciemu obdobiu december 2010, kde je uvedené, že správca dane žiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií finančnú správu v Poľskej republike ohľadne spoločnosti ROXI 2010 SPÓLKA Z ORGANIZCONA ODPOWIEDZIALNOSCIA. Žalobkyňa však nebola v tejto výzve informovaná o skutočnostiach zistených na základe ďalších 9 žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

28. Konštatoval tiež, že správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac ako päť rokov. Vzhľadom na to, že v predloženom administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby súd preskúmal a posúdil žalobkyňou vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

29. Správny súd tiež uviedol, že žalobkyňa, ak by chcela navrhnúť, aby boli jej vyjadrenia k skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly uvedené v protokole, logicky by musela byť najskôr s týmito skutočnosťami oboznámená, čo sa v predmetnej veci nestalo, resp. to nie je v administratívnom spise zadokumentované.

30. Na námietku žalobkyne, že správca dane nevykonal výsluch ním navrhovaných svedkov, krajský súd reagoval, že nemožno spochybníť právo správcu dane použiť ako dôkaz protokol z daňovej kontroly u iného daňového subjektu v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Súd však tiež dodal, že správca dane bol povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobkyňu a dať jej priestor, aby sa k tomuto dôkazu vyjadрила, resp. navrhla doplnenie dokazovania, a to ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobkyne. Táto povinnosť správcu dane korešponduje s právom žalobkyne ako daňového subjektu v zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb., t.j. vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim.

31. Podľa názoru správneho súdu v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov (ktoré v predmetnej veci sú), je potrebné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov (napr. zamestnancov žalobkyne) na preukázaní nimi tvrdených skutočností.

32. Žalovaný podal proti rozhodnutiu správneho súdu uvedeného v záhlaví kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

33. Žalovaný kasačnú sťažnosť zo dňa 21. mája 2019 odôvodnil tým, že napádané rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Žalovaný sa domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a žiadal vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

34. Uvádzal, že žalobkyňa námietku, týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly vzniesla až pri podaní žaloby, pričom ani v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu odvolacieho konania túto námietku nevzniesla. Z toho dôvodu správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol len chronologický priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom jasne definoval kedy bola daňová kontrola začatá, kedy bola skončená a v akom období bola prerušená. Keďže informácie získané medzinárodnými žiadosťami v konečnom dôsledku nemali vplyv na výrok rozhodnutia a výšku vyrubenej dane, nebolo dôvodné a ani efektívne, aby sa k nim správca dane podrobne vyjadroval.

35. Poukázal na to, že aj žalovaný mal k dispozícii len tie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, ktoré boli rozhodné pre začiatok a koniec plynutia lehoty, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, nakoľko výrok rozhodnutia správcu dane nie je založený na uvedených medzinárodných dožiadaniach. A keďže na nezákonnosť dĺžky lehoty na výkon daňovej kontroly žalobkyňa nevzniesla námietku, žalovaný nemal dôvod sa tejto skutočnosti podrobne venovať vo svojom rozhodnutí. Žalovaný dopĺňa, že dĺžku daňovej kontroly následne krajskému súdu zdokladoval a obhájil.

36. Sťažovateľ tiež nesúhlasil so záverom krajského súdu, že nebolo možné posúdiť dôvodnosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Uvádzal, že na základe žiadostí, ktoré sú rozhodné pre určenie dátumov rozhodujúcich pre prerušenie kontroly, je rovnako možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia. Žalovaný nevidí dôvod na predkladanie dokladov, ktoré nemajú vplyv na vyrubenie dane a nie sú rozhodné pre určenia dátumov prerušenia. Správca dane v protokole z daňovej kontroly uviedol, aké žiadosti zaslal, aj kedy obdržal odpovede k nim. K tejto skutočnosti sa mohla žalobkyňa vyjadriť vo svojom vyjadrení k protokolu, čo žalobkyňa nevyužila. Preto podľa žalovaného neobstojí záver súdu, že sa žalobkyňa v priebehu kontroly nemohla oboznámiť s odpoveďami na dožiadanie, a teda s výsledkami dokazovania a nemohla sa k nim vyjadriť.

37. Žalovaný tiež polemizuje so záverom krajského súdu, že daňovému subjektu bol povinný vytvoriť priestor na preukázanie hodnovernosti predložených dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov. Žalovaný v kasačnej sťažnosti uvádza, že žalobkyňa vyzval na predloženie dôkazov dňa 18. apríla 2016, kde uviedol, na preverenie akých zdaniteľných plnení sa zameral a vyzval žalobkyňu, aby preukázala opak jeho zistení. Poukazuje na to, že žalobkyňi vytvoril dostatočný priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov. Zdôrazňuje, že v priebehu daňovej kontroly žalobkyňa nenavrhol vypočutie žiadnych svedkov, urobila tak až v doplnení odvolania. Žalovaný poukazuje na to, že žalobkyňa navrhla vypočutie p. Y. a svojich zamestnancov, ktorí vzhľadom na svoje pracovné zaradenie nemôžu v danej veci poskytnúť taký dôkaz, ktorý by bol dôvodom na zmenu rozhodnutia správcu dane či žalovaného. K vypočutiu p. Y. žalovaný uviedol, že ak žalobkyňa vedela, že prepravu tovaru, o dodávke ktorého mal správca dane pochybnosť, uskutočnil P&U Kft. v zastúpení Y., mohol správcovi dane navrhnúť vypočutie tohto svedka, prípadne ak pre neho nebola komunikácia s pánom R. problematická, mohol jeho prítomnosť sám zabezpečiť, a to ešte v priebehu daňovej kontroly.

XX. Žalovaný tiež poukazuje na rozdielne rozhodovanie krajského súdu vo veciach tej istej žalobkyne a totožného predmetu konania (sp. zn. 11S 45/2017, sp. zn. 26S 4/2017), ktoré síce boli vo výroku totožné a zrušili napádané rozhodnutia, ale postavené na inom odôvodnení.

39. Žalobkyňa sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadřila.

III.

Posúdenie kasačného súdu

40. 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, 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). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

41. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju zamietol (§ 461 SSP).

42. Kasačný súd na úvod uvádza, že považuje za ustálené, že na daňovú kontrolu u žalobkyne a na následné vyrubovacie konanie sa vzťahuje zákon č. 511/1992 Z. z., keďže daňová kontrola začala a nebola ukončená pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, t.j. do 31. 12. 2011 (§ 165 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní). Daňová kontrola u žalobkyne začala dňa 02. 03. 2011 a do 31. 12. 2011 nebola ukončená.

43. Žalovaný tvrdí, že správca dane ako aj žalovaný neboli povinní v napádaných rozhodnutiach uvádzať informácie o všetkých žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií, keďže všetky nemali vplyv na výrok rozhodnutia a výšku vyrubenej dane. Tiež poukazuje na to, že žalobkyňa nezákonnosť dĺžky daňovej kontroly v konaní pred správcom dane ako ani v odvolacom konaní nenamietala, preto žalovaný a ani správca dane nemal dôvod sa tejto skutočnosti podrobne venovať vo svojom rozhodnutí.

44. Podľa § 464 ods. 1 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.

45. Uvedenou otázkou sa Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný vo veci tých istých účastníkov, ktorá vychádzala zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly u žalobkyne, už opakovane zaoberal vo svojich rozhodnutiach napr. sp. zn.: 6Sžfk 47/2019, 6Sžfk/34/2019, 6Sžfk/33/2019 či 5Sžfk/33/2019.

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v súvislosti so svojím vznikom konštatuje, že uvedená prax judikovaná Najvyšším súdom Slovenskej republiky je aj rozhodovacou činnosťou kasačného súdu, a to aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 1 SSP. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6), v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

47. Najvyšší súd v rozhodnutiach uvedených v bode 39 uvádza nasledovné:

Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu je potrebné chápať ustanovenie § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, podľa ktorej správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň a § 30a v zmysle ktorého je správca dane povinný konať bezodkladne, resp. v lehote 30, príp. 60 dní.

Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi v zmysle nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán má poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010).

Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň dodáva, že oprávnenie správcu dane prerušiť daňovú kontrolu a úvaha s tým spojená, majú svoje limity, determinované odôvodnenosťou, účelnosťou a primeranosťou samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly v konkrétnom prípade. Hranice v tomto smere určuje správcovi dane predovšetkým zásada proporcionality, v zmysle ktorej je správca dane povinný v každom jednom prípade individuálne zhodnotiť a posúdiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj povahu a obsah informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t.j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná.

Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu. Jej výkon je spravidla spojený minimálne s administratívnou, ale i finančnou záťažou, a preto v kontexte zásady rýchlosti a procesnej ekonomie je správca dane povinný konať bez zbytočných prietáhov a tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady. Z tejto premisy je treba vyvodiť, že trvanie daňovej kontroly je potrebné časovo obmedziť len na nevyhnutnú mieru, a preto je aj správca dane povinný postupovať účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil najneskôr v zákonnej jednoročnej lehote, resp. lehote primeranej a zodpovedajúcej objektívne skutkovým okolnostiam. Správca dane preto vykonávanie daňovej kontroly

nemôže svojvoľne prerušiť a odložiť jej pokračovanie, ale jednotlivé kroky správcu dane musia po sebe systematicky nasledovať a musia byť realizované v primeraných časových intervaloch (bližšie pozri napr. rozhodnutie NSS ČR vo veci sp.zn. 7Afs 22/2003 zo dňa 09.12.2004).

V kontexte vyššie uvedeného sa Najvyšší súd Slovenskej republiky jednoznačne stotožnil so závermi uvedenými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorých je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány náležitým spôsobom zdôvodnili, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Pokiaľ v rozhodnutiach daňových orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

48. Kasačný súd sa s citovanou argumentáciou stotožňuje, pričom dodáva, že prerušenie daňovej kontroly považuje za legitímne konanie správcu dane, ktoré vedie k zisteniu skutočného stavu vecí, pričom ale aj samotné prerušenie, tak ako aj celá daňová kontrola, sa musí spravovať zásadou proporcionality a spĺňať požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti.

49. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný sa následne otázkou účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a dĺžky jej trvania u žalobkyne zaoberal aj v konaní sp. zn. 10Sžfk/64/2019, kde jednak odkázal na citované rozhodnutia a dodatočne uviedol:

47. Z obsahu predloženého administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že k prvému prerušeniu daňovej kontroly (od 5. augusta 2011 do 5. marca 2013) došlo rozhodnutím správcu dane č. 621/320/46046/2011/Šer zo dňa 18. júla 2011, z dôvodu zaslania troch žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Druhé prerušenie uskutočnil správca dane rozhodnutím č. 9410401/5/3044867/13/Šer zo dňa 26. júna 2013, ktorým bola daňová kontrola prerušená od 26. júna 2013 do 30. marca 2016 z dôvodu zaslania siedmych žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

48. Kasačný súd rovnako ako správny súd poukazuje na skutočnosť, že z rozhodnutí správcu dane o prerušení konania nevyplýva ani základná informácia, ktorému štátu je určené dožiadanie, a v administratívnom spise sa nachádzajú len tie dve žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, ktoré časovo ohraničovali iba trvanie prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu v tej časti, že keďže v predloženom administratívnom spise sa nenachádzajú žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a odpovede na ne, nebolo možné aby súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly. Aj kasačný súd je toho názoru, že pre posúdenie zákonnosti prerušenia ako aj samotnej daňovej kontroly, je nevyhnutné, aby správca dane do administratívneho spisu založil všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ako aj všetky odpovede na ne. Len v takom prípade je možné preskúmať dôvodnosť a účelnosť celej dĺžky prerušenia kontroly a tak zákonnosť celej kontroly ako podkladu pre rozhodnutie správneho orgánu.

49. V tejto súvislosti však považuje kasačný súd za dôležité uviesť, že správny súd má zákonné možnosti ako zabezpečiť úplnosť administratívneho spisu. Preto v prípade ak správny súd zistil, že administratívny spis neobsahuje všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ako ani odpovede na ne, mal možnosť v súlade s § 102 ods. 2 písm. c) SSP žiadať o doplnenie administratívneho spisu. V prípade neposkytnutia súčinnosti zo strany žalovaného, mal správny súd možnosť tiež využiť svoje oprávnenie uložiť mu pokutu za nesplnenie povinnosti predložiť administratívne spisy (§ 80 ods. 1 písm. a) SSP). Uvedené oprávnenie však správny súd nevyužil, a preto kasačný súd nepovažuje neúplnosť administratívneho spisu predloženého žalovaným za dôvod, ktorý by bol samostatne spôsobilý odôvodniť nezákonnosť napádaných rozhodnutí a ich následné zrušenie.

50. Podľa kasačného súdu je však významné pre posúdenie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly to, akým spôsobom sa správca dane v protokole z daňovej kontroly ako aj správca dane a žalovaný v následných rozhodnutiach vysporiadali s dôvodnosťou a účelnosťou jej prerušenia a s jej trvaním. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že ani v protokole o vykonanej daňovej kontrole nie sú bližšie jednotlivé dožiadania, ani odpovede na ne a spôsob ich vyhodnotenia správcu dane, spomenuté (nachádza sa tam len ich zoznam). Tiež ani správca dane ako ani žalovaný v napádaných rozhodnutiach nič bližšie o žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií a odpovediach na ne a o spôsobe ich vyhodnotenia neuviedli. V napádaných rozhodnutiach nerozoberajú ani dôvodnosť či účelnosť medzinárodných dožiadaní a tak ani dôvodnosť a zákonnosť samotného prerušenia daňovej kontroly.

51. Daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku ako podkladu pre vyrubovacie konanie a preto aj prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t. j. musí byť

účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Dôvodom prerušenia konania musia byť skutočnosti, ktoré sú dôležité pre rozhodnutie a predstavujú tak závažné prekážky, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Pre posúdenie zákonnosti prerušenia daňovej kontroly je preto nevyhnutné odôvodniť a skúmať aj jeho dôvodnosť a účelnosť.

52. Keďže celkové trvanie daňovej kontroly u žalobcu, spolu s časom prerušenia, bol viac ako jeden rok, kasačný súd považuje za nevyhnutné aby správny orgán odôvodnil zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a tým aj zákonnosť protokolu z daňovej kontroly ako dôkazu vo vyrubovacom konaní, a to najmä pokiaľ tieto skutočnosti jednoznačne nevyplývajú už z obsahu administratívneho spisu. Na tento účel mal správca dane ako aj žalovaný v rozhodnutiach uviesť dôvody dožiadania o medzinárodnú výmenu informácií, zhrnúť aké odpovede na ne dostal, či dané odpovede boli podkladom pre rozhodnutia a či konal v záujme ukončenia prerušenia kontroly.

53. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že zástupca žalobcu v daňovom konaní do všetkých správcom dane realizovaných dožiadaní ako i do odpovedí na ne žiadal komunikáciou zo dňa 28. septembra 2016 nahliadnuť (č. I. 25 administratívneho spisu) a tieto boli zástupcovi žalobcu v daňovom konaní predložené na nahliadnutie dňa 19. septembra 2016, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní číslo 103932158/2016 zo dňa 19. septembra 2016 (č. I. 26 administratívneho spisu). Z uvedeného je zrejme že všetky správcom dane realizované dožiadania ako i odpovede na ne boli v určitom štádiu daňového konania súčasťou administratívneho spisu a boli i predložené na nahliadnutie zástupcovi žalobcu v daňovom konaní. Aj z tohto dôvodu tieto mali tvoriť obsah administratívneho spisu predloženého žalovaným správneho súdu.

54. Keďže sa v preskúmvanej veci daňové orgány s dôvodmi a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly vôbec nevysporiadali a taktiež tieto skutočnosti nevyplývali z obsahu administratívneho spisu predloženého správneho súdu, nemohol sa s nimi vysporiadať ani správny súd a ani kasačný súd. V tejto veci, najmä s ohľadom na dĺžku prerušenie daňovej kontroly, bude povinnosťou správcu dane vysporiadať sa s účelom a dôvodmi prerušenia kontroly. Pokiaľ v rozhodnutiach správnych orgánov predmetné náležitosti absentujú, možno vysloviť záver, že tieto nespĺňajú požiadavku riadneho odôvodnenia v zmysle § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti.

50. Kasačný súd sa s odôvodnením v citovaných veciach stotožňuje a preto vzhľadom na vyššie uvedené, rovnako ako správny súd, dospel k záveru, že nebolo potrebné sa ďalšími žalobnými ako ani kasačnými dôvodmi zaoberať, keď nebolo možné posúdiť, či daňová kontrola, ktorá predchádzala vydaniu preskúmvaných rozhodnutí, bola zákonným dôkazom.

51. Kasačný súd navyše dodáva, že povinnosť vysporiadať sa s dôvodmi a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly je v posudzovanej veci o to naliehavejšia, že z predloženej mailovej komunikácie správcu dane (č. I. 11/2 a 11/3 administratívneho spisu) vyplýva, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9410401/5/2662039/2013/Šer, ktorá bola odoslaná dňa 25. júna 2013, začala byť po urgencii opäť riešená až dňa 22. decembra 2015. Správca dane tak až po dvoch rokoch zistil, že sa daná žiadosť nevybavovala a podal opätovnú žiadosť, ktorá bola následne v priebehu troch mesiacov vybavená. Odpoveď na túto žiadosť ohraničovala druhé prerušenie daňovej kontroly.

52. Sťažovateľ poukazoval tiež na nejednotnosť odôvodňovania rozhodovacej činnosti správneho súdu v skutkovo a právne obdobných veciach tej istej žalobkyne. Správny súd je povinný poznať vlastnú rozhodovaciu činnosť (teda aj rozhodovaciu činnosť iných senátov) a túto vo svojej ďalšej činnosti zohľadňovať (mutatis mutandis nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 289/2017 zo dňa 21. novembra 2017, publikovaný v ZNAUÚS pod č. 43/2017). Neznamená to, že správny súd musí predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť bezvýhradne nasledovať, ale pokiaľ je pre riešený prípad relevantná, musí sa s ňou v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne vysporiadať a odklon podrobne odôvodniť (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 3 CSP). Ak správny súd v predmetných veciach takto nepostupoval, zapríčinil tak neodôvodnenú nejednotnosť svojej rozhodovacej činnosti pri posudzovaní obdobných otázok, dokonca vo veciach tých istých účastníkov konania. Túto nejednotnosť odstránil až kasačný súd v prerokúvaných prípadoch zjednotením prístupu k riešeniu nastolenej právnej otázky (bod 41).

53. Vzhľadom na to, že v ďalšom konaní sa správne orgány majú vysporiadať s dôvodnosťou a účelnosťou prerušenia daňovej kontroly, kasačný súd osobitne k vplyvu lehôt obsiahnutých v čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty na prerušenie daňovej kontroly dáva do pozornosti rozsudok

Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 30. septembra 2021, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, C-186/20 podľa ktorého: „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.“

IV.

Záver

54. Po vyhodnotení kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného, nezistil. Krajský súd v Nitre postupoval správne, keď rozhodnutie žalovaného i prvostupňového orgánu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

55. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Žalobkyni priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne, po právoplatnosti rozsudku, krajský súd samostatným uznesením.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 2:1 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP). Sudkyňa JUDr. Zuzana Šabová, PhD. k rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko. Odlišné stanovisko JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. k rozhodnutiu č.k.: 3 Sžfk 74/2019

Rozsudkom z 27. októbra 2021 v právnej veci žalobkyne: AJCOR RECYCLING spol. s r.o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262 (ďalej len „žalobkyňa“), proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 (ďalej len „žalovaný“), o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 104475047/2016 zo dňa 13. decembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre (ďalej len „Krajský súd“) č.k. 11S/43/2017-210 zo dňa 2. apríla 2019 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“) rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť zamietla.

Podľa môjho názoru záver rozsudku Krajského súdu, založený na podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo (a aj podľa Krajského súdu malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, nie je správny. Domnievam sa, že tento rozsudok bolo potrebné zrušiť a vec vrátiť Krajskému súdu na ďalšie konanie z nasledovných dôvodov:

1. Rozhodujúcou otázkou bolo posúdenie primeranosti dĺžky daňovej kontroly. V danej veci bola daňová kontrola, ktorej zákonom stanovená dĺžka je maximálne 1 rok, dvakrát prerušená, z dôvodu žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií.

2. Krajský súd v tejto súvislosti konštatoval, že správca dane ani žalovaný sa dĺžkou daňovej kontroly nezaoberali, napriek tomu, že s dvoma prerušeniami trvala viac než 5 rokov. Vzhľadom na to, že v predložennom administratívnom spise sa nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne, nebolo možné, aby Krajský súd preskúmal a posúdil žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly. Krajský súd teda nemohol preveriť, či bol postup správnych orgánov zákonný. Uzavrel, že žalovaný v priebehu ďalšieho konania skompletizuje administratívny spis (najmä pripojí žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odpovede na ne) a bude dbať na zachovanie procesných práv žalobcu najmä tým, že ho informuje o výsledkoch zistení, ktoré získal prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj ako „MVI“).

3. Podľa môjho názoru nemožno bez ďalšieho uzavrieť, že ak dĺžka daňovej kontroly prekročila 1 rok (hoci s prerušeniami) a v odôvodnení rozhodnutí správneho orgánu nie je z úradnej povinnosti (t.j. bez toho, aby to daňový subjekt v priebehu konania pred správnym orgánom namietal) odôvodnená nevyhnutnosť, primeranosť a účelnosť prerušenia, ide o nezákonnú daňovú kontrolu. Takáto situácia podľa môjho názoru neznamená, súd nemôže preskúmať primeranosť takéhoto zásahu do práv daňového subjektu.

4. Ústavný súd SR v uznesení III. ÚS 726/2016 z 25. októbra 2016 k tejto otázke uviedol cit: „...prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzenie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavno-právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku, a preto nie sú sami o sebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.“

5. Vychádzajúc z rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k.: 1 Sžfk/73/2018 z 26. mája 2020 (rovnako aj rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k.: 1 Sžfk/69/2018 z 26. mája 2020, ktorý prešiel testom ústavnosti - uznesenie Ústavného súdu SR IV. ÚS 142/2021-29 z 16. marca 2021), je pre posúdenie veci podstatné:

- ak daňová kontrola vrátane prerušenia trvá dlhšie ako jeden rok, potom musí správny súd skúmať dôvodnosť (zákonnosť) tohto prerušenia;
- ak daňový subjekt počas daňovej kontroly a odvolacieho konania nenamieta postupy MVI a ani dĺžku daňovej kontroly tým zapríčinenú, ale uvádza to až prostredníctvom žalobných dôvodov pred správnym súdom, potom základnou otázkou, ktorú musí správny súd riešiť, je, či vôbec, a ak áno, potom za akých podmienok mal daňový orgán sám z úradnej moci preverovať zákonnosť dĺžky daňovej kontroly vo vzťahu k jej zákonným limitom;
- základnými zásadami správy daní je zásada riadnej správy vecí verejných daňovým orgánom (inak úzkej súčinnosti a účinnej spolupráce), ktorá od daňového orgánu vyžaduje, aby si tento orgán zabezpečil pri prijímaní svojho rozhodnutia čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy a aby s náležitou starostlivosťou a nestrannou preskúmal všetky relevantné skutočnosti, najmä tie, ktoré sa týkajú tvrdení zdanieľnej osoby. Má na to použiť najvhodnejšie prostriedky, pričom naplánovanie aj priebeh daňovej kontroly, vrátane načasovania postupov MVI je celkom v dispozícii správca dane a primeranosť ich použitia musí vyplývať zo zistených pochybností, ktoré nebol kontrolovaný subjekt schopný správcovi dane objasniť zákonným spôsobom;
- v danom prípade si kasačný súd neosvojil záver správneho súdu, že nebolo možné posúdiť, či v danej veci boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená - takýto záver správneho súdu nemá oporu v ustanovení § 74 daňového poriadku, ani v procesnej pasivite daňového subjektu počas daňovej kontroly a nasledujúceho daňového konania.

6. Posudzovaný prípad č.k.: 3 Sžfk 74/2019 je uvedeným prípadom typovo podobný. Daňový subjekt počas konania pred daňovými orgánmi nevyvrátil pochybnosti o správnosti odpočítania DPH, čo bolo dôvodom na viaceré žiadosti o MVI. Problém dĺžky daňovej kontroly daňový subjekt v priebehu konania vôbec neavizoval, hoci bol pri viacerých príležitostiach vyzývaný na vyjadrenie a predkladanie podkladov, mohol nahliadať do spisu (čo aj urobil), požiadal o nahliadnutie do všetkých MVI a vyhotovil si z nich aj kópie. Daňový subjekt sa ani nevyjadril k protokolu z daňovej kontroly, neprimeranosť dĺžky daňovej kontroly nenamietol ani pri ústnom pojednávaní pri záverečnom prerokovaní protokolu. Dĺžku daňovej kontroly namietol až v žalobe, poukazujúc všeobecne na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 a viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR.

7. Domnievam sa, že požiadavku primeranosti trvania daňovej kontroly nemožno posudzovať „paušálne“ vo väzbe na zákonom stanovenú 1-ročnú lehotu, ale konkrétne, vo vzťahu k okolnostiam posudzovaného prípadu. Inými slovami, môžu nastať situácie, kde aj trvanie daňovej kontroly v rámci zákonom stanoveného limitu 1 roka bude neprimerané okolnostiam prípadu, a naopak, aj dlhšie trvanie (vrátane prerušenia) nemusí automaticky spôsobovať neprimeranosť zásahu. Treba zohľadniť napríklad tieto faktory:

- závažnosť pochybností, resp. podozrenia
- cezhraničný prvok
- zložitosť prípadu
- aktivitu kontrolovaného subjektu počas kontroly a konania (spolupracoval, poskytoval potrebnú súčinnosť, reagoval na výzvy?)

- išlo o daňovú kontrolu vykonávanú tzv. súhrnným spôsobom (t.j. nie po jednotlivých zdaňovacích obdobiach), alebo o kontrolu vykonávanú minimalistickým spôsobom, t.j. za konkrétne zdaňovacie obdobie?

- bol voči daňovému subjektu vykonaný iný zásah do práv, sú mu zadržané nejaké prostriedky napríklad na základe predbežného opatrenia, alebo ide iba o „neistotu“, kedy daňová kontrola skončí?

8. Dôležitým prvkom pri posúdení primeranosti je aj jej vnímanie kontrolovaným subjektom. Ak totiž tento v priebehu konania problém neavizuje, hoci má zákonné možnosti urobiť tak z vlastnej iniciatívy (právo nahliadať do spisu a predkladať podklady a vyjadrenia, námietky, sťažnosti, súdna ochrana pred nečinnosťou), ako aj možnosť reagovať na úkony daňových orgánov, potom sa javí nepresvedčivé, že tento problém začne „pociťovať“ až v súdnom konaní argumentujúc len všeobecným spôsobom (znenie právnych predpisov, súdne rozhodnutia) bez väzby na konkrétne okolnosti prípadu, ako je tomu v tomto prípade.

9. Pri posúdení konania a rozhodnutia daňových orgánov považujem za podstatné, že správny orgán odôvodňuje výrok rozhodnutia a v rámci odôvodnenia je povinný vysvetliť, ako sa vysporiadal s námietkami a návrhmi účastníka konania. Ak teda v tomto prípade určité dokumenty (všetky medzinárodné dožiadania a odpovede na ne) nemali vplyv na výšku vyrubenej dane a v priebehu konania kontrolovaný subjekt v tomto smere nevzniesol žiadne námietky, hoci na to mal vytvorený priestor a na základe jeho žiadosti mu boli všetky dokumenty poskytnuté, hoci neboli boli súčasťou spisu, ktorý bol predložený Krajskému súdu, nie je zrejmé, ako boli jeho práva a právom chránené záujmy porušené alebo priamo dotknuté.

10. Na základe uvedeného sa domnievam, že Krajský súd riadne neodôvodnil a nevysvetlil svoj záver, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať (a podľa Krajského súdu aj malo) za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Naopak, myslím si, že Krajský súd mal preskúmať a vyhodnotiť námietku o neprimeranosti trvania daňovej kontroly a následne bol povinný sa zaoberať vecnou správnosťou napadnutých rozhodnutí.

11. V tomto kontexte sa javia predčasné závery Krajského súdu o výsluchoch žalobcom navrhovaných svedkov či hodnotení dôkazov z inej daňovej kontroly. Toto nie je možné vyhodnotiť bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou rozhodnutí, čo neurobil.

V Bratislave dňa 27.októbra 2021

JUDr. Zuzana Šabová, PhD.,v.r.
členka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Janka Lužová

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.