

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/53/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4017200248
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 10. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:4017200248.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: AJCOR RECYCLING, spol. s r. o., so sídlom Novozámocká cesta 2/3862, Komárno, IČO: 36 614 262, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Kanásom, so sídlom Školská 3, Nitra, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 104470346/2016 zo dňa 13.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/7/2017-271 zo dňa 11. decembra 2018, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.

Žalobcovi sa **p r i z n á v a** právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 15S/7/2017-271 zo dňa 11. decembra 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného číslo: 104470346/2016 zo dňa 13.12.2016 a tiež rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) č. 103460924/2016 zo dňa 07.07.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. Vychádzajúc z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že na základe oznámenia zo dňa 07.02.2011 o výkone daňovej kontroly, správca dane začal dňa 02.03.2011 daňovú kontrolu u žalobcu, pričom jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Prvostupňový správny orgán rozhodnutím v zmysle § 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 len „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 len „zákon

č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 37 977,27 eura za zdaňovacie obdobie január 2009. Žalovaný dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

3. Vzhľadom na to, že Krajský súd v Nitre už prejednával v inom konaní vedenom pod sp. zn. 15S/6/2017 obdobné dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľmi, resp. odberateľmi, teda správny súd vychádzal z dôvodov uvádzaných v tomto rozhodnutí, a keďže ide o preskúmanie

rozhodnutia žalovaného, podkladom ktorého boli výsledky totožnej daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2009, správny súd v tomto konaní poukázal na uvedené rozhodnutie Krajského súdu v Nitre sp. zn. 15S/6/2017, pričom v zmysle § 140 S. s. p. sa s ním v plnej miere stotožnil a naň odkázal. Rozdiel spočíval len v skutočnosti, že išlo o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty.

4. Krajský súd v Nitre v odôvodnení rozsudku č. k. 15S/6/2017 - 228 z 10. júla 2018 uviedol, že vzhľadom na námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly sa správny súd zamerl predovšetkým na zistenie, či bola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Daňový poriadok, na ktorý sa žalobca odvolával v podanej žalobe však na predmetnú daňovú kontrolu a ani vyrubovacie konanie nie je možné aplikovať s poukazom na jeho intertemporálne ustanovenia. Daňová kontrola u žalobcu začala dňa 02.03.2011 a do 31.12.2011 nebola ukončená. Z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, 4, 5 v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1, 2 Daňového poriadku vyplýva, že zákonodarca rozlíšil časovú pôsobnosť tohto zákona a zákona č. 511/1992 Z.z., za účinnosti ktorého sa daňová kontrola u žalobcu začala. Pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z., t.j. do 31.12.2011 a taktiež pre vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona, sa aplikuje zákon č. 511/1992 Z.z., a to až do ukončenia týchto konaní, teda až do ukončenia daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona č. 511/1992 Z.z., konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred jeho účinnosťou, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z.z., ktorým sa menil a dopĺňal Daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30.12.2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 Daňového poriadku časovú pôsobnosť zákona č. 563/2009 Z.z. osobitne neriešil (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/76/2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015).

5. Správny súd ďalej konštatoval, že daňová kontrola začatá u žalobcu dňa 02.03.2011 bola ukončená dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly zo dňa 31.05.2016 so žalobcom. Nasledujúcim dňom 30.06.2016 sa začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Z.z. Podľa názoru správneho súdu správca dane aplikoval na daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 Daňového poriadku) správny procesný predpis, t.j. zákon č. 511/1992 Z.z. Aj keď žalobca v tejto súvislosti nesprávne a nedôvodne citoval ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z., ktorý na daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie nebolo možné aplikovať, pre posúdenie tejto veci bolo právne významné najmä to, že žalobca namietal dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala od 02.03.2011 do 29.06.2016, pričom bola správcom dane dvakrát prerušená.

6. Uviedol, že správca dane po prvýkrát prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje do obdržania odpovede na predmetnú žiadosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti ide, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. V podaní zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone. Druhé rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vydal správca dane dňa 26.06.2013 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním 7 žiadostí zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, pričom kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia (26.06.2013) do obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Poukázal na to, že v odôvodnení tohto rozhodnutia nie je uvedené, o aké žiadosti ide, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené.

7. Keďže sa v predložennom administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií a ani odpovede na tieto žiadosti, nebolo podľa názoru krajského súdu možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa v jej výkone. Toto oznámenie však nemá oporu v predložennom administratívnom spise, pretože sa v ňom nenachádza žiadny dôkaz, resp. doklad o tom, že v tento deň pominula aj posledná prekážka, pre ktorú bola daňová kontrola prerušená. Vzhľadom na námietku žalobcu v podanej žalobe

ohľadne dĺžky daňovej kontroly trvajúcej od 02.03.2011 do 29.06.2016, preto nebolo možné posúdiť, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pominuli dôvody jej prerušenia. Správca dane a ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach dĺžkou daňovej kontroly vôbec nezaoberali, preto správny súd nemohol preskúmať žalobcom vznesenú námietku týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly.

8. Vzhľadom k uvedenému správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. g) S. s. p. rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.12.2016, ako aj rozhodnutie správcu dane zo dňa 07.07.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p., v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci s ohľadom na § 25a zákona č. 511/1992 Zb., § 15, § 29 a § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., ďalej § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Sťažovateľ ďalej namietal, že žalobca námietku týkajúcu sa medzinárodných dožiadaní a ich vplyvu na prerušenie daňovej kontroly nevzniesol ani v priebehu daňovej kontroly a ani v priebehu odvolacieho konania. Uvedenú námietku vzniesol až v podanej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného. Z tohto dôvodu správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol iba chronologický priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom jasne definoval kedy bola daňová kontrola začatá, kedy bola ukončená a v akom období bola prerušená. Nakoľko informácie získané medzinárodnými žiadosťami nemali vplyv na výrok rozhodnutia a výšku vyrubenej dane, nebolo podľa žalovaného dôvodné ani efektívne, aby sa k nim správca dane vo svojom rozhodnutí podrobne vyjadroval.

10. Sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti žalovaného písomne nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

12. Prejednávaná vec bola dňa 30.09.2019 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 2S - sp. zn. 2Sžfk/53/2019. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 S. s. p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) S. s. p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S. s. p.), vo veci v zmysle § 455 S. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

14. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v

ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

15. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

16. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

17. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 02.03.2011 daňovú kontrolu u žalobcu a jej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Rozhodnutím zo dňa 18.07.2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním troch žiadostí zo dňa 28.06.2011 o medzinárodnú výmenu daňových informácií, a to až do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti. Žiadosťou zo dňa 13.03.2013 správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. Žalovaný žiadosti vyhovel, čo oznámil správcovi dane prípisom zo dňa 19.03.2013. Prípisom zo dňa 17.04.2013 správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 05.03.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Rozhodnutím zo dňa 26.06.2013 správca dane prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia zaslaním žiadostí (v počte sedem) zo dňa 11.06.2013 o medzinárodnú výmenu daňových informácií s tým, že kontrola sa prerušuje odo dňa právoplatnosti rozhodnutia do dňa obdržania odpovede na predmetné žiadosti a v konaní sa bude pokračovať po uplynutí lehoty, na ktorú bola daňová kontrola prerušená. V podaní zo dňa 31.03.2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 30.03.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Dňa 31.05.2016 bol správcom dane spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009 a január až december 2010. Dňa 07.07.2016 vydal správca dane dodatočný platobný výmer v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 37 977,27 eura za zdaňovacie obdobie január 2009 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď daňový subjekt nepreukázal, že tovar (Cu materiál) od dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o., Župná 14, 945 01 Komárno, IČO: 36 366 919 (ďalej aj „AICu METAL, spol. s r.o.“) bol dodaný v súlade so zákonom o DPH. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný dňa 13.12.2016 tak, že dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane potvrdil.

18. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo: 104470346/2016 zo dňa 13.12.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103460924/2016 zo dňa 07.07.2016, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 37 977,27 eura za zdaňovacie obdobie január 2009.

19. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

20. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP, podľa ktorého: „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“.

21. Kasačný súd v tomto prípade v zmysle § 464 ods. 1 S. s. p. odkazuje na právne závery vyslovené v rozsudku v Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/83/2018 zo dňa 11.12.2019 (týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly), s ktorými sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

„...41. Kasačný súd k veci uvádza, 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. 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.

42. 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 prietahov 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 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.

43. Vzhľadom na uvedené kasačný súd uvádza, že je nevyhnutné, aby v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, daňové orgány v rámci rozhodnutí, ktoré sa vo svojich záveroch opierajú o zistenia získané počas kontroly (teda aj o informácie získané medzinárodnou výmenou informácií), náležitým spôsobom odôvodnili, 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 a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Navyiac kasačný súd dodáva, že v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane o prerušení konania zo dňa 18.07.2011 a dňa 26.06.2013 nie je uvedené o aké žiadosti sa jedná, ktorých zdaňovacích období sa žiadosti týkajú, resp. finančnej správe ktorého štátu sú určené. Keďže sa v administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o MVI a ani odpovede na ne, nie je možné posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňového konania v danej veci. V administratívnom spise sa nachádzajú iba dve odpovede na tieto žiadosti, ktoré uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí, ale ostatné odpovede z MVI v rozhodnutí správcu dane, ako aj v rozhodnutí sťažovateľa, absentujú. Z uvedeného dôvodu nie je v danej veci možné posúdiť či boli v tomto prípade splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly a kedy pomínuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane prerušená.

44. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov kasačný súd konštatuje, že z ich obsahu jednoznačne vyplýva, že v nich absentuje špecifikácia dôvodov a správnej úvahy o tom, aký význam mali prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ktorá trvala u žalobkyne od 02.03.2011 do 29.06.2016, ako aj správna úvaha daňových orgánov použitá pri vyvodzovaní záverov vyplývajúcich zo zistení získaných medzinárodnou výmenou informácií. Prvoinštančné ako ani druhoinsťančné rozhodnutie daňových orgánov zároveň neobsahuje zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly.

45. Za podstatné v danej veci kasačný súd považuje skutočnosť, že odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov neposkytli odpoveď na otázku, aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií na vyvodenie záverov obsiahnutých v ich rozhodnutiach. Z odôvodnenia rozhodnutí nie je taktiež zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k medzinárodným výmenám informácií. Z uvedeného dôvodu bol sťažovateľ povinný, pokiaľ potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť jeho postupu pri medzinárodnej výmene informácií, ktorý bol dôvodom prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd podotýka, že v rozhodnutí sťažovateľa zmienka o realizácii rozsiahlej medzinárodnej výmeny informácií a z nej vyplývajúca správna úvaha absentuje úplne.

46. V prejednávanej veci mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane začal daňovú kontrolu dňa 02.03.2011 a ukončil ju dňa 29.06.2016 prerokovaním protokolu z daňovej kontroly. Z dôvodu podania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bola daňová kontrola prerušená od 05.08.2011 do 05.03.2013 a od 26.06.2013 do 30.03.2016. K veci kasačný súd uvádza, že daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej moci do súkromnoprávnej sféry subjektu, preto môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo 17. decembra 2013, v ktorom vyslovil, že „daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinnosti kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu“.

47. S ohľadom na dobu, po ktorú trvala daňová kontrola u žalobkyne v prejednávanej veci, dospel kasačný súd k záveru, že správca dane nepostupoval v súlade so zásadami daňového konania, teda výkon daňovej kontroly v danom prípade nezodpovedal zásade zákonnosti, ani požiadavke primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Kasačný súd zároveň podotýka, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe nie je dôvodom zrušenia napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, ale až preskúmaním odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov viedlo tak ako krajský súd aj kasačný súd k záveru o potrebe zrušenia napadnutých rozhodnutí.

48. Skúmanie odôvodnenosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly má veľký význam predovšetkým z dôvodu možného zneužitia inštitútu prerušenia daňovej kontroly na účely umelého predlžovania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vzhľadom na intenzitu zásahu do súkromnoprávnej sféry daňového subjektu, ku ktorému v súvislosti s daňovou kontrolou bezpochyby dochádza, je obzvlášť dôležité, aby bol tento zásah realizovaný v súlade so zásadou proporcionality a účelnosti, s cieľom zamedziť faktickému a neefektívnemu predlžovaniu daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci sa v administratívnom spise nenachádzajú všetky žiadosti o MVI a ani odpovede na tieto žiadosti, a preto nie je možné v danej veci posúdiť účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly u kontrolovaného subjektu. Uvedená skutočnosť podľa názoru kasačného súdu zintenzívňuje nevyhnutnosť náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobkyne.

49. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov v prípade jej prerušenia z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, aby vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas tejto kontroly dôkladne odôvodnili, aké zistenia z tohto postupu vyplynuli a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Z dôvodu, že v rozhodnutiach správnych orgánov absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie daňovej kontroly a aké boli zistenia z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnených počas tohto prerušenia daňovej kontroly, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly, prišiel kasačný súd k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov trpia vadou nepreskúmateľnosti....“

22. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

23. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S. s. p. a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal úspešnému žalobcovi nárok na plnú náhradu trov konania pred kasačným súdom.

24. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S. s. p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.