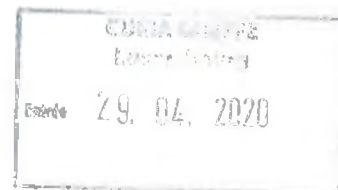

Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť
dňa 24. 3. 2020
Najvyšší súd Slovenskej republiky
dňa 21. APR. 2020 *Chm*

30/04
MB
5Sžfk/34/2018



U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa):
HYDINA SK s.r.o., so sídlom Slavkovská cesta 54/1468, Kežmarok, IČO: 46 645 454,
zastúpený: **KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o.**, so sídlom Dunajská 2317/32,
Bratislava, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom
Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného
č.104108094/2016 zo dňa 17. októbra 2016 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov
č.103236128/2016 zo dňa 30. mája 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti
rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k.6S/1/2017-248 zo dňa 18. januára 2018, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti
rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k.6S/1/2017-248 zo dňa 18. januára 2018 podľa § 100
ods. 1 písm. c/ v spojení § 452 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku
preruší a Súdnemu dvoru Európskej únie predkladá prejudiciálne otázky podľa
článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

- Ustanovenie bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty „*lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytnutie informácii sa majú chápať ako maximálne lehoty*“ je potrebné vykladať tak, že ide o lehoty, ktoré nemôžu byť prekročené a v prípade, ak budú prekročené, spôsobuje to nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly ?
- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010

o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

- Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

O d ô v o d n e n i e

1. Sťažovateľ si v zdaňovacom období december 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z dôvodu dodania bravčových polovičiek, bravčových výrezov, bravčových vnútorností a hovädzích štvrtí z faktúr č. 2013090254-2013090258, 2013090261-2013090263, 2013090265, 2013090265/1-2013090269, 2013090271, 2013090273-2013090278, 2013090281-2013090303 od dodávateľskej spoločnosti ARGUS Plus spol. s r.o. v celkovej hodnote 1 048 195,99 €, z toho DPH v sume 174 699,33 €. Daňový úrad Prešov (správca dane) začal dňa 21.03.2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013.

2. Správca dane v súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok na odpočítanie DPH sťažovateľom v zmysle § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie zamerané na preverenie existencie dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi sťažovateľom a dodávateľom – ARGUS Plus spol. s r.o., resp. jeho subdodávateľov (cezhraničné spoločnosti) a s tým spojenú reálnosť uskutočnenia ním deklarovanych zdaniteľných plnení. Uvedené preverovanie zahŕňalo okrem iného najmä výsluchy svedkov, žiadosti na regionálne veterinárne a potravinové správy Slovenskej republiky o poskytnutie informácií o dovoze produktov živočíšneho pôvodu z EÚ za obdobie november 2013 a december 2013, výzvy pre Prezídium Policajného zboru Slovenskej republiky na poskytnutie súčinnosti, žiadosti o vykonanie miestneho zisťovania, preverovanie mýtnych transakcií a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane vyhodnotiac jednotlivé zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly dospel záveru, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s r.o., (ktorá bola ako dodávateľ sťažovateľa uvedená na faktúrach) nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a sťažovateľ

tak nesplnil podmienky na odpočítanie dane z nákupu. Kontrolou jednotlivých dokladov v spojení s vykonanými dôkazmi správca dane zistil, že sťažovateľ nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v zdaňovacom období december 2013 bol dodaný tovar od spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., v zmysle predložených faktúr. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že uvedená dodávateľská spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, reálne nenadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastník a následne nemohla tovar ani dodávať ďalším zdaniteľným osobám, čím neboli splnené podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

3. Správca dane s poukazom na vyššie uvedené vydal rozhodnutie č. 103236128/2016 zo dňa 30.05.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie december 2013 rozdiel na DPH sume 174 699,33 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 4780,97 eur a vyrubil daň v sume 169 918,36 €.

4. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 104108094/2016 zo dňa 17.10.2016 postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 103236128/2016 zo dňa 30.5.2016 potvrdil.

5. Sťažovateľ podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 104108094/2016 zo dňa 17.10.2016 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 103236128/2016 zo dňa 30.05.2016 na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal, aby správny súd napadnuté rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec im vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ vo svojej žalobe vytýkal daňovým orgánom: absenciu správnej úvahy, porušenie princípu dvojinštančnosti konania, porušenie povinnosti vysporiadať sa s námietkami daňového subjektu k tvrdeniam správcu dane uvedeným v rozhodnutí o uložení daňovej povinnosti, závery správcu dane týkajúce sa prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník a aplikáciu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci podvodného konania bez splnenia zákonných atribútov.

6. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 18.01.2018. Na tomto pojednávaní právny zástupca sťažovateľa zotrval na žalobnej argumentácii týkajúcej sa hmotnoprávnej stránky veci, avšak do pozornosti krajského súdu dal okrem iného aj skutočnosť, že daňová kontrola začala dňa 21.03.2014 a skončila dňa 07.12.2015, čo predstavuje spolu 626 dní s tým,

že daňová kontrola bola dvakrát prerušená spolu na 202 dní, pričom čistý čas výkonu daňovej kontroly 353 dní, čo spĺňa maximálny časový limit, ale aj to je podľa jeho názoru v rozpore s § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

7. Krajský súd na uvedenom pojednávaní t.j. dňa 18.01.2018 vyhlásil rozsudok sp.zn. 6S/1/2017, ktorým podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (S.s.p.) žalobu sťažovateľa zamietol.

8. Krajský súd vychádzajúc zo žalobných dôvodov sťažovateľa, opierajúc sa o judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky ako i Súdneho dvora Európskej únie v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že spoločnosť ARGUS Plus spol. s.r.o., (ktorá bola ako dodávateľ sťažovateľa uvedená na faktúrach) nebola vlastníkom tovaru, nevznikla jej v zmysle § 19 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovaru a sťažovateľ tak nesplnil podmienky na odpočítanie dane z nákupu. Kontrolou jednotlivých dokladov v spojení s vykonanými dôkazmi správca dane zistil, že sťažovateľ nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz o tom, že mu v zdaňovacom období december 2013 bol dodaný tovar od spoločnosti ARGUS Plus spol. s.r.o., v zmysle predložených faktúr. Zo zistení správca dane vyplynulo, že uvedená dodávateľská spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonávala skutočnú hospodársku činnosť, reálne nenadobúdala právo nakladať s tovarom ako vlastníka a následne nemohla tovar ani dodávať ďalším zdaniteľným osobám, čím neboli splnené podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V súvislosti s námietkou sťažovateľa vznesenou na pojednávaní dňa 18.01.2018 (týkajúcej sa dĺžky daňovej kontroly) správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, z ktorého vyplýva, že *prerušenie výkonu daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno chápať tak, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva, ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa čl.19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 07.10.2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 prepracované znenie)*. Správny súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že daňová kontrola začala dňa 21.3.2014, prvýkrát bola prerušená od 26.08.2014 do 11.03.2015

a druhykrát bola prerušená od 20.04.2015 do 01.07.2015. Protokol z daňovej kontroly bol vypracovaný dňa 16.11.2015 a dňa 07.12.2015 bola daňová kontrola ukončená prevzatím protokolu sťažovateľom a výzvou na vyjadrenie k nemu. Za tejto situácie mal správny súd za to, že daňová kontrola trvala 293 dní, čo je v súlade s ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V tejto súvislosti krajský súd poukázal i na ust. § 61 ods. 5 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú, to znamená, že do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (najviac jeden rok odo dňa jej začatia v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku) sa nepočíta obdobie, počas ktorého bola daňová kontrola prerušená. V poukazom na uvedené správny súd vyhodnotil námietku sťažovateľa týkajúcu sa dĺžky daňovej kontroly ako nedôvodnú.

9. Proti tomuto rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok zmenil a rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec im vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal: nesprávnosť postupu krajského súdu, neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa v neprimeranom rozsahu, nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ, účelové spochybnenie predložených dokladov, prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nedostatočne zistený skutkový stav veci a porušenie zásady dvojinštančnosti konania, nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, vadu vydaných rozhodnutí, porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí.

10. V súvislosti s namietaným porušením princípu proporcionality sťažovateľ poukázal na § 61 ods. 10 Daňového poriadku vo väzbe na článok 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Nestotožnil sa s argumentáciou krajského súdu, že po prerušení daňovej kontroly lehoty neplynú, nakoľko ustanovenia Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 upravujúceho okrem iného medzinárodnú výmenu informácií súd predpisom komunitárneho práva, ktoré má v podmienkach Slovenskej republiky prednosť. Zdôraznil, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného prostriedku pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia ako následne aj deň jej skončenia,

nakoľko táto je súčasne limitom determinujúcim zákonnosť daňovej kontroly. Požiadavku primeranosti vedenia daňovej kontroly (zásada proporcionality v daňovom práve) zákonodarca formuloval exaktne stanovením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Poukázal na to, že v predmetnej daňovej kontrole neboli dodržané lehoty v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 na splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom. V tejto súvislosti dal do pozornosti, že v zmysle bodu 25 tohto nariadenia ide o lehoty, ktoré je nutné chápať ako lehoty maximálne, ktoré nemožno prekročiť, pričom podľa článku 10 oddiel 2 tohto nariadenia sa tieto informácie poskytujú neodkladne, resp. najneskôr do troch mesiacov po dni prijatia žiadosti, pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má lehota sa skracať na maximálne jeden mesiac. V danom prípade daňová kontrola trvala celkovo 626 dní vrátane jej prerušenia v trvaní 202 dní. Správca dane tak ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty 1 roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty maximálne 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ poukázal na Smernicu Rady č. 2011/16/EÚ zo dňa 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice č. 77/799/EHS ods. 12, keď súčasne podľa článku VII. smernice by sa mali ustanoviť lehoty na poskytovanie informácií podľa tejto smernice, aby sa zabezpečila včasná a účinná výmena informácií. V tomto kontexte uviedol, že slovné spojenie „*pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo*“ (§ 61 ods. 4 Daňového poriadku) je potrebné vykladať v kontexte Smernice Rady č. 2011/16/EÚ zo dňa 15.02.2011 a teda pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. Sťažovateľ zároveň podaním zo dňa 21.11.2019 požiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby sa s poukazom na čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie obrátil na Súdny dvor Európskej únie v súvislosti s otázkou výkladu lehôt stanovených komunitárnym právom na poskytnutie informácií (v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní) a posúdil tak následky spojené s nedodržaním týchto lehôt na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, resp. s ohľadom na možné porušenie práv sťažovateľa ako daňového subjektu.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane:

- oznámením č. 9712401/5/901359/2014 zo dňa 10.03.2015 v súlade s § 46 ods. 2 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 21.03.2014 začne u sťažovateľa

daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2013.

- rozhodnutím č. 9712401/5/3909761/2014/Guz zo dňa 19.08.2014 postupom podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (daň z pridanej hodnoty – december 2013) z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, keď správca dane v zmysle článku 7 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 požiadal dňa 09.07.2014 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane tak daňovú kontrolu prerušil odo dňa 26.08.2014 do obdržania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane okrem iného uviedol, že pri výkone daňovej kontroly zistil, že sťažovateľ za kontrolované zdaňovacie obdobie nakúpil tovar – mäso od daňového subjektu ARGUS Plus, spol. s r.o. Nakoľko uvedená spoločnosť so správcom dane nekomunikuje nebolo jednoznačne preukázané dodanie predmetného tovaru. Keďže spoločnosť ARGUS Plus, spol. s r.o. tento tovar nadobudla z Poľska, správca dane žiadosťami požiadal o preverenie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podané dňa 21.07.2014).
- oznámením č. 40234/2015 zo dňa 12.03.2015 s poukazom na § 61 ods. 4 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 11.03.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (dane z pridanej hodnoty – december 2013) prerušila. Uvedený postup správca dane tento postup odôvodnil tým, že dňa 11.03.2015 mu bola doručená konečná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií, čím bol naplnený dôvod na pokračovanie vo výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2013.
- rozhodnutím č. 20082684/2015 zo dňa 10.04.2015 podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti (daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013) z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane daňovú kontrolu prerušil dňom 20.04.2015. V odôvodnení tohto rozhodnutia správca dane uviedol, že pri výkone daňovej kontroly zistil, že sťažovateľovi za kontrolované zdaňovacie obdobie bol dodaný tovar – mäso od spoločnosti ARGUS Plus, spol. s r.o. Nakoľko vedená spoločnosť so správcom dane nekomunikuje nebolo jednoznačne preukázané dodanie predmetného tovaru. Keďže

v čase od 25.11.2013 do 30.04.2014 bola konateľom tejto dodávateľskej spoločnosti osoba s trvalým pobytom v Maďarsku, správca dane požiadal žiadosťou zo dňa 1.4.2015 o spísanie zápisnice zo svedeckej výpovede s týmto maďarským občanom. (žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií podaná dňa 08.04.2015).

- oznámením č. 20461241/2015 zo dňa 03.07.2015 správca dane v súlade s § 61 Daňového poriadku sťažovateľovi oznámil, že dňa 01.07.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola u sťažovateľa prerušila, čo odôvodnil tým, že na základe Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 boli zaslané žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, pričom dňa 01.07.2015 došla konečná odpoveď.

12. Podľa čl.2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, *štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.*

13. Podľa § 3 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, *správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane.*

14. Podľa § 61 ods. 10 Daňového poriadku, *lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije ust. § 61.*

15. Podľa § 46 ods. 10 druhá veta Daňového poriadku, *na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.*

15. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, *správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)*

16. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, *ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.*

17. Osobitným predpisom, podľa ktorého môže byť potrebné získať informácie, je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji

proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010“).

18. Podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010“), **žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však dožiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.**

19. Podľa čl. 288 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, *nariadenie má všeobecnú platnosť. Je záväzná vo svojej celistvosti a je priamo uplatniteľná vo všetkých členských štátoch.*

20. Rovnako v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 platí, **že v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.**

21. V zmysle bodu 25 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, **lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.**

22. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie citovanú právnu úpravu uvádza, že ústavný princíp legality štátnej moci vyjadrený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zakotvuje viazanosť štátnych orgánov ústavou a zákonmi Správca dane tak môže pri správe daní konať iba na základe ústavy v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V právnom poriadku SR predstavuje daňová kontrola zákonom (Daňovým poriadkom) upravený proces, ktorý slúži predovšetkým na získanie a zhromaždenie dôkazných prostriedkov (tu patrí aj protokol z daňovej kontroly) nutných pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom, resp. určovacom konaní. Jednou z podmienok, ktorá má vplyv na zákonnosť dôkazných prostriedkov a v konečnom dôsledku aj na rozhodnutie správcu dane je dôsledné rešpektovanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže daňová

kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Správca dane je v zmysle právnej úpravy platnej v SR časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t.j. od začiatku jej trvania až po koniec zavíšený vypracovaním a doručením protokolu z daňovej kontroly zákonnou lehotou jedného roka (§ 61 ods. 10 Daňového poriadku). Jenou z výnimiek je prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podanej žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré sa do zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezahŕňa (v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú). Na tomto mieste je potrebné poznamenať i to, že v činnosti správcov dane nemožno vylúčiť ani prípady, kedy v snahe fakticky predĺžiť/obísť zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly dôjde práve využitím inštitútu prerušenia daňovej kontroly – presnejšie povedané prostredníctvom neúčelného a neprimeraného prerušenia daňovej kontroly za účelom zistenia skutočnosti z medzinárodnej výmeny informácií rozhodujúcich pre správne určenie dane (ide najmä o prípady intrakomunitárnych obchodov). V súvislosti s posúdením zákonnosti dĺžky daňovej kontroly je preto nevyhnutné posudzovať i primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, keďže právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé/neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Takýmto postupom by dochádzalo k obchádzaniu zákona, pričom akceptovanie tohto postupu by znamenalo, že daňová kontrola by mohla trvať po neobmedzene, resp. neprimerane dlhú dobu nad rámec stanovený zákonom. Uvedeným postupom by taktiež dochádzalo i k oslabeniu právnej istoty daňových subjektov. Je preto nutné posudzovať účelnosť postupu správcu dane pri vyžiadaní informácií zo zahraničia a prerušení daňovej kontroly pri rešpektovaní zásady proporcionality.

23. Správca dane je povinný vykonať daňovú kontrolu v lehote najviac jeden rok odo dňa jej začatia s tým, že v prípade jej prerušenia z dôvodu potreby získať informácie podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 môže prerušiť výkon daňovej kontroly, avšak informácie, ktorých získanie bolo dôvodom na prerušenie daňovej kontroly musia byť podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 poskytnuté v maximálnej lehote troch mesiacov. Je potrebné uviesť, že ustanovenia Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, upravujúceho okrem iného medzinárodnú výmenu informácií sú priamo aplikovateľným predpisom komunitárneho práva, pričom komunitárne právo má v podmienkach Slovenskej republiky prednosť pred vnútroštátnou

právnou úpravou. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 ako prameň sekundárneho komunitárneho práva má všeobecnú pôsobnosť a je záväzný vo svojej celistvosti, je priamo aplikovateľný vo všetkých členských štátoch. Správne orgány (a teda aj orgány finančnej správy) každého členského štátu sú povinné v prípade požiadavky na poskytnutie informácií v rámci administratívneho šetrenia konať v súlade s lehotami stanovenými v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010. S poukazom na priamu aplikáciu tohto nariadenia a viazanosť orgánov finančnej správy lehotami z neho vyplývajúcimi je preto zrejmé, že poskytnutie informácií, resp. uskutočnenie medzinárodnej výmeny informácií musí byť realizované v lehotách ustanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 a to aj napriek skutočnosti, že Daňový poriadok explicitne túto lehotu neupravuje, ani na ňu žiadnym spôsobom nereflektuje. Kasačný súd poukazuje i na SPRÁVU KOMISIE RADE A EURÓPSKEMU PARLAMENTU o uplatňovaní nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty COM (2014) 71 final zo dňa 12.02.2014, z ktorej sa okrem iného uvádza, že *v niektorých členských štátoch môžu neskoré odpovede spôsobiť vážne problémy, ak existuje lehota na vykonanie daňovej kontroly stanovená v právnych predpisoch alebo ak je požadovaná informácia naliehavá, napr. v prípadoch podvodu, alebo ak existuje lehota na výmer dane (bod 3.1.1.) a taktiež, že lehota na poskytovanie informácií je stanovená v článkoch 10 až 12 nariadenia č. 904/2010. Táto lehota je buď 3 mesiace alebo 1 mesiac. Aby bolo možné účinne bojovať proti podvodom v oblasti DPH a na zabezpečenie riadneho výberu DPH je dôležité, aby si členské štáty vymieňali informácie čo najrýchlejšie. Jedným z hlavných rysov podvodu typu kolotoč je rýchlosť transakcií a spôsob, akým chýbajúce obchodné subjekty zmiznú po nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Na zastavenie takéhoto podvodu je preto rozhodujúca rýchla a hladká výmena informácií. Komisia sa domnieva, že dodržiavanie lehôt stanovených v nariadení je zásadnou požiadavkou, ktorú musia daňové správy splňať* (bod 3.1.3.)

24. Ako už kasačný súd vyššie poznamenal nariadenie je záväzný právny akt Európskej únie, ktorý má i podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky a teda aj pred Daňovým poriadkom, z čoho vyplýva, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly musí preto v prvom rade dbať na aplikáciu nariadenia a až subsidiárne na aplikáciu Daňového poriadku. Ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku pritom obsahuje odkaz 21a, ktorým odkazuje na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, resp. nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010. Kasačný súd sa v tejto súvislosti nazdáva, že odkaz 21a na toto nariadenie nemožno svojvoľne

reštriktívne vykladať a prisudzovať tomuto nariadeniu len úlohu legitimizovať prerušenie konania, keďže tento odkaz na nariadenie odkazuje v celistvosti, t.j. vrátane podmienok uskutočnenia medzinárodnej výmeny informácií a lehoty na jej realizáciu. Je preto otázne, či možno na jednej strane z nariadenia vyvodzovať legitímny dôvod na prerušenie konania a na strane druhej ignorovať jeho ďalšie ustanovenia, konkrétne čl. 10 tohto nariadenia. Eurokonformný výklad vyššie citovaných ustanovení nasvedčuje záveru, že prerušenie daňovej kontroly v zmysle Daňového poriadku je legitímne len počas doby, ktorú ustanovuje nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 na uskutočnenie medzinárodnej výmeny informácií, za účelom ktorej bola daňová kontrola prerušená. Prijatie tohto výkladu by znamenalo, že prerušenie daňovej kontroly na dobu dlhšiu ako tri mesiace, teda maximálnu dobu, ktorú umožňuje predmetné nariadenie, vytvára z prerušenia daňovej kontroly nad rámec tejto nariadením ustanovenej lehoty také prerušenie, ktoré jednak nemôže spôsobovať zákonom ustanovené následky – spočívajúce lehoty ustanovených Daňovým poriadkom a ktoré je v konečnom dôsledku i v rozpore s požiadavkou proporcionality a právnej istoty kontrolovaného daňového subjektu.

25. Otázkou dopadu nedodržania lehot vyplývajúcich z nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 na zákonnosť dĺžky daňovej kontroly sa čiastočne (aj keď najmä z pohľadu náležitého odôvodnenia súdnych rozhodnutí) zaoberal aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý v uznesení č.k. IV. ÚS 116/2013-11 zo dňa 28.02.2013, konštatoval, že „*Ústavný súd poukazuje na to, že zo samotného nariadenia o spolupráci síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie dožiadania môže trvať dlhšie, ako sú ustanovené lehoty. Krajský súd z predmetnej právnej úpravy (citovaných článkov nariadenia o spolupráci v spojitosti so zákonom o správe daní a poplatkov) vyvodil záver, že v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v predmetnom nariadení. Bez ohľadu na to, či ide o jediný možný výklad predmetných ustanovení nariadenia o spolupráci a zákona o správe daní a poplatkov, ústavný súd nepovažuje tento záver za svojvoľný, odporujúci účelu a zmyslu aplikovateľných noriem a tento záver krajského súdu je aj ústavne konformným spôsobom odôvodnený. Ústavný súd ďalej považuje za potrebné uviesť, že výklad ustanovení zákona o správe daní a poplatkov týkajúcich sa plynutia lehot na daňovú kontrolu, ako aj na celé daňové konanie nemôže ohroziť účinnú aplikáciu nariadenia.*

26. V posudzovanom prípade (tak ako je uvedené v bode 11. tohto uznesenia) došlo k prerušeniu daňovej kontroly (dvakrát) práve v súvislosti s podaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle článku 7 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, s tým, že v prvom prípade bola odpoveď žiadaného zahraničného orgánu doručená zjavne po uplynutí trojmesačnej lehoty stanovenej týmto nariadením, (prekročenie tejto lehoty pritom nebolo napravené ani postupom v zmysle čl. 11 a 12 nariadenia, ktoré umožňuje lehotu na poskytnutie žiadaných informácií predĺžiť). Vzhľadom na to, že išlo o poskytnutie informácií (týkajúcich sa nadobudnutia tovaru dodávateľom sťažovateľa – ARGUS Plus, spol. s r.o., ktorý mal tento tovar nadobudnúť z Poľska), ktoré po ich doručení správcovi dane predstavovali podklad pre posúdenie dôvodnosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH, kasačný súd zastáva názor, že otázka týkajúca sa výkladu - povahy lehôt Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 má pre posúdenie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov (z hľadiska dĺžky daňovej kontroly vo väzbe na jej prerušenie) zásadný význam. Preto (aj s poukazom na nejednoznačnosť vnútroštátnej judikatúry) usúdil potrebu obrátiť sa s otázkou výkladu práva Únie na Súdny dvor Európskej únie.

27. Pokiaľ má uplynutie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za následok nezákonnosť protokolu z nej získaného, resp. neprípustnosť jeho použitia ako podkladu pre uloženie daňovej povinnosti, je pri priamej uplatniteľnosti Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 potrebné definovať i povahu lehôt z neho vyplývajúcich a spôsob, akým má správny súd postupovať v rámci súdneho prieskumu, v súvislosti s posudzovaním zákonnosti dĺžky daňovej kontroly. Pre kasačný súd, uvedomujúc si význam stanovenia lehôt nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 (zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach) preto vyvstala otázka, či lehoty stanovené týmto nariadením pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií je nutné v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, (ktorá stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií chápať tak, že ide o lehoty, prekročenie ktorých znáša správca dane, resp. predstavuje protiprávny zásah do práv kontrolovaného daňového subjektu, a aké následky/sankcie spája komunitárne právo s nedodržaním týchto lehôt.

28. Kasačný súd preto dospel k záveru, že v prejednávanej veci je potrebné požiadať Súdny dvor Európskej únie o odpoveď na prejudiciálne otázky a preto postupom podľa § 100

ods. 1 písm. c/ S.s.p. a čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie správne súdne konanie prerušil. Po doručení rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vydá predseda senátu aj bez návrhu uznesenie o pokračovaní (§ 100 ods. 3 S.s.p.). Ak je konanie prerušené, nevykonávajú sa procesné úkony a neplynú lehoty podľa tohto zákona.

29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie: Proti tomuto uzneseniu **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 5. marca 2020

JUDr. Petra PRÍBELSKÁ PhD., v.r.

predsedníčka senátu

JUDr. Jarmila URBANCOVÁ, v.r.

členka senátu

JUDr. Milan MORAVA, v.r.

člen senátu



Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková 