

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/13/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1016200654  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1016200654.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Danucem Slovensko a.s. (pôvodne CRH (Slovensko), a. s.), IČO: 00 214 973, Rohožník 906 38, zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal,s.r.o., advokátska kancelária, Karadžičova 2, 815 32 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 117170/2016 zo dňa 4. februára 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/77/2016-92 zo dňa 19. júna 2018, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/77/2016-92 zo dňa 19. júna 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

### O d ō v o d n e n i e

#### I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009, ktorá bola začatá dňa 18. septembra 2012 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 6. augusta 2012. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 37815/2015 zo dňa 4. mája 2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 378055/2015 zo dňa 4. mája 2015 doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 6. mája 2015. Daňová kontrola bola ukončená doručením protokolu žalobcovi , t. j. 6. mája 2015.

2. Správca dane počas daňovej kontroly vypracoval celkovo 12 žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“), a to:

· žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná nemeckej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom nemeckému daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. a prepravy s ním

súvisiacej, ktorú podľa zistení správca dane vykonali nemecké spoločnosti Meyer Roland a Menath Transporte OHG. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 obdržal správca dane odpoveď dňa 5. septembra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná rakúskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom rakúskemu daňovému subjektu HOLCIM WHITE LTD. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správca dane vykonali rakúske spoločnosti Franz Toifl e.U. A POLL-NUSSBAUMER. Po viacerých urgenciách správcovi dane zo dňa 20. augusta 2013, 12. februára 2014, 3. septembra 2014 a 16. januára 2015 bola odpoveď rakúskej daňovej správy doručená dňa 26. januára 2015.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom CEMENT - TRANS Kft. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 5. septembra 2013 (čiastočná) a dňa 26. septembra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom CONTI-RSC, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 19. septembra 2013 a prílohy k odpovedi dňa 29. októbra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom GABBRO S.R.L. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 4. septembra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LAGARDE SPEDITION, spol. s r.o. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 10. septembra 2013 (čiastočná) a dňa 26. novembra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej českým daňovým subjektom LASIUS Group, s.r.o. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 11. decembra 2013.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná rumunskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej rumunským daňovým subjektom SC MACOMI PROD SERV S.R.L. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 19. novembra 2013 (čiastočná) a dňa 11. februára 2014.

- žiadosť zo dňa 9. mája 2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia prepravy tovaru dodávaného žalobcom pre švajčiarskeho odberateľa HOLCIM WHITE LTD. vykonanej maďarským daňovým subjektom SILÓSPED NEMZETKÖZI-BELFÖLDI SZÁLLÍTÁSI ÉS KERESKEDELMI KFT. Po urgencii zo dňa 20. augusta 2013 správca dane obdržal odpoveď dňa 5. septembra 2013 a prílohy k odpovedi dňa 24. septembra 2013.

- žiadosť zo dňa 10. mája 2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu WINKLER-TÜZÉP KERESKEDELMI GYÁRTÓ ÉS SZOLGÁLTATÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správca dane vykonala maďarská spoločnosť WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa 20. augusta 2013 a 12. februára 2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 2. júna 2014.

- žiadosť zo dňa 10. mája 2013 adresovaná maďarskej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom maďarskému daňovému subjektu LEIER HUNGÁRIA ÉPÍTŐANYAGGYÁRTÓ KFT a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správca dane vykonali maďarské spoločnosti SILOTRANSPORT WERFRING KFT. a WINKLER TRANSPORT KFT. Po urgenciách zo dňa 19. augusta 2013 a 12. februára 2014 obdržal správca dane odpoveď dňa 3. marca 2014.

- žiadosť zo dňa 14. mája 2013 adresovaná českej daňovej správe týkajúca sa preverenia dodania tovaru žalobcom českému daňovému subjektu ADAD consulting, s.r.o. a prepravy s ním súvisiacej, ktorú podľa zistení správca dane vykonala česká spoločnosť AVENIS, s.r.o. Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 09. septembra 2013.

3. Dňa 20. mája 2013 vydal správca dane rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly s tým, že predmetná daňová kontrola bola prerušená odo dňa 22. mája 2013 do dňa obdržania odpovedí na

žiadosti o MVI uvedené v predchádzajúcom bode. Ako dôvod prerušenia daňovej kontroly správca dane uviedol uskutočňovanú medzinárodnú výmenu informácií.

4. Po obdržaní všetkých odpovedí na jednotlivé žiadosti o MVI správca dane listom zo dňa 28. januára 2015, doručeným dňa 30. januára 2015, žalobcovi oznámil, že dňa 26. januára 2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a v predmetnej daňovej kontrole pokračoval.

5. V rozhodnutí č. 1611154/2015 zo dňa 30. októbra 2015 správca dane (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) určil žalobcovi - daňovému subjektu rozdiel dane v sume 10.749,67 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2009. Rozhodnutie odôvodnil tak, že na základe zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly DPH vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2009 až december 2009 nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu ustanovených v § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) pri faktúrach v celkovej hodnote 56.577,25 € za dodanie tovaru (cementu) pre zahraničného odberateľa NEZVAL okna - dveře, s.r.o., Čajkovského 4211/41, Hodonín, Česká republika (ďalej len „NEZVAL“). Žalobca prevzal predmetné rozhodnutie dňa 4. novembra 2015 a v zákonom stanovenej lehote dňa 19. novembra 2015 elektronickými prostriedkami doručil správcovi dane odvolanie.

6. Napadnutým rozhodnutím č. 117170/2016 zo dňa 4. februára 2016 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 1611154/2015 zo dňa 30. októbra 2015 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“).

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

7. Žalobca podal dňa 15. apríla 2016 na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) žalobu, ktorou žiadal o preskúmanie napadnutého rozhodnutia, považoval ho za nezákonné, žiadal ho zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Namietal nezákonné prerušenie daňovej kontroly a jej nezákonne dlhé trvanie. Uviedol, že keďže daňová kontrola predstavuje zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry subjektu, môže byť vykonávaná len v rozsahu a spôsobom ustanoveným zákonom. V tejto súvislosti namietal, že predmetná daňová kontrola trvala nezákonne dlho od 18. septembra 2012 do 6. mája 2015, z čoho bola nezákonne prerušená počas 614 dní.

8. S poukazom na rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 20. mája 2013 a dôvody v ňom uvedené uviedol, že správca dane prerušil daňovú kontrolu za účelom doplnenia skutkovej situácie, na základe čoho predpokladal, že výsledky proklamovaného medzinárodného dožiadania informácií sa pretavia do rozhodnutia správcu dane a neskôr rozhodnutia žalovaného, čo sa však nestalo. Uviedol, že správca dane ho oznámením zo dňa 28. januára 2015 upovedomil, že dňa 26. januára 2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, avšak bez bližšieho zdôvodnenia rozhodných údajov spôsobujúcich koniec prerušenia daňovej kontroly. Namietal tiež, že správca dane ho neoboznámil s výsledkami MVI, ktorou zdôvodňoval prerušenie daňovej kontroly, najmä neoznámil, aké informácie správca dane z Českej republiky dožiadal a získal, kedy mu boli tieto informácie doručené alebo oznámené a akú relevanciu mali tieto informácie pre vydanie rozhodnutia.

9. Zdôraznil, že napriek prerušeniu daňovej kontroly správca dane a následne žalovaný použili pre svoje skutkové a právne závery len informácie získané z MVI z Českej republiky vykonaného v čase ešte pred začatím samotnej daňovej kontroly. Z tohto dôvodu považoval prerušenie daňovej kontroly za neefektívne, nadbytočné, bezdôvodné a účelové. Išlo najmä o informácie týkajúce sa prepravy tovaru do Českej republiky vykonanej prepravcom Tm sanit SK, s.r.o. pre odberateľa NEZVAL, ktoré boli okrem iného získané aj výsluchom R.. V. I., konateľa spoločnosti NEZVAL. V tejto súvislosti žalobca namietal, že nielenže išlo o informácie získané na základe úkonov správcu dane a českej daňovej správy vykonaných pred začatím predmetnej daňovej kontroly, ale žalobcovi ani nebolo umožnené zúčastniť sa na vypočutí p. I. a klásť mu otázky, čím bolo nezákonne zasiahnuté do jeho

práv ako daňového subjektu (§ 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku). Správca dane týmto postupom podľa žalobcu zaťažil celé daňové konanie vadou nezákonnosti.

10. Okrem účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly je podľa žalobcu potrebné posudzovať aj primeranosť samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly (v tomto prípade 614 dní). V tejto súvislosti žalobca poukázal na Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie č. 904/2010“), konkrétne na oddiel 2, článok 10, podľa ktorého „žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.“

11. Dôvodil, že slovné spojenie „pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo“ (§ 61 ods. 4 daňového poriadku) je potrebné v kontexte uvedeného nariadenia vykladať tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v uvedenom nariadení pre poskytnutie požadovaných informácií. Z toho podľa žalobcu vyplýva, že podmienka primeranosti dĺžky trvania prerušenia daňovej kontroly splnená nebola, a teda išlo o nezákonné prerušenie daňovej kontroly. Mal za to, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené, nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu dane záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane v takom prípade musí dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen významné pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly. Prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe, čo v danom prípade splnené nebolo. Ak tieto limity daňovej kontroly nie sú zo strany správcu dane dodržiavané, dôsledkom toho je, že protokol z daňovej kontroly má charakter nezákonne získaného dôkazného prostriedku a nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom (vyrubovacom) konaní.

12. Žalovaný sa vyjadril k žalobe písomným podaním doručeným súdu dňa 25. mája 2016, žalobu považoval za nedôvodnú a žiadal ju zamietnuť. Nesúhlasil s námietkou žalobcu o nezákonnom prerušení daňovej kontroly a jej nezákonne dlhom trvaní. Zdôraznil, že žalobca túto námietku neuplatnil v odvolacom konaní a ani vo vyjadrení k protokolu. Uviedol, že podľa zistení správcu dane počas daňovej kontroly žalobca v priebehu roka 2009 (kontrolované obdobie) vykonával obchodné transakcie s viacerými zahraničnými spoločnosťami, nielen so spoločnosťou NEZVAL. Správca dane preto považoval za potrebné preveriť všetky obchodné transakcie, a to zaslaním žiadostí o MVI. Z tohto dôvodu bolo dňa 20. mája 2013 vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na § 61 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého pri prerušení konania lehoty neplynú.

13. Poukázal tiež na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 21. mája 2013, na ktorom bol žalobca oboznámený so skutočnosťami týkajúcimi sa zaslaných žiadostí o MVI. Správca dane oboznámil žalobcu s počtom zaslaných žiadostí, s uvedením konkrétneho partnera daňového subjektu a konkrétnych preverovaných faktúr, s ktorými žiadosti súvisia a tiež s uvedením krajín, do ktorých boli predmetné žiadosti zaslané.

14. Žalovaný dôvodil, že napriek stanovenému termínu na vybavenie medzinárodných dožiadaní podľa Nariadenia č. 904/2010 nie je vždy možné ich v tomto termíne vybaviť. Preto nesúhlasil so žalobcovým výkladom uvedeného nariadenia. Oznámením zo dňa 28. januára 2015 správca dane splnomocnenému zástupcovi žalobcu oznámil, že dňa 26. januára 2015 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a vo výkone daňovej kontroly pokračoval. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že v protokole z daňovej kontroly bolo vykonanie MVI obsiahnuté, pričom z výsledkov preverovania nevyplývali skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu uvedeného v daňových priznaniach. Mal za to, že správca dane postupoval v súlade s § 44 ods.1 daňového

poriadku a daňovou kontrolou zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Správca dane vykonal daňovú kontrolu v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Medzinárodnou výmenou informácií preveroval skutočnosti týkajúce sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosti týkajúce sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH. Zdôraznil, že správca dane nemohol dopredu predpokladať skutočnosti vyplývajúce z jednotlivých odpovedí. Informácie získané prostredníctvom MVI pritom mohli mať zásadný vplyv na správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

15. Žalovaný nesúhlasil so žalobcom, že správca dane prijal záver len z dôkazov vykonaných pred začatím daňovej kontroly, keďže z rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že vychádzal z vyjadrenia žalobcu k predloženým dokladom ku kontrole za zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009 (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 19. novembra 2012) a všetky dôkazy vyhodnotil podľa §3 ods. 3 daňového poriadku. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane pri preverovaní obchodných transakcií daňového subjektu postupoval v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku, pričom ako dôkaz použil výsledky miestneho zisťovania vykonaného u daňového subjektu vykonaného pred začatím daňovej kontroly podľa § 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“). Správca dane vychádzal zo zistení z preverovania vykonaného miestne príslušným správcom dane Daňovým úradom Bratislava III, ktorý v nadväznosti na ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti Tm sanit SK, s.r.o. zaslal žiadosť o MVI do Českej republiky za účelom vypočítania R. V. I., ktorý bol konateľom uvedenej spoločnosti od 27. apríla 1998 do 9. novembra 2010, a to v súvislosti s preverovaním skutočností týkajúcich sa prepravy tovaru a nadobudnutia tovaru z iného členského štátu od spoločnosti NEZVAL. Súčasťou odpovede českej daňovej správy je protokol o ústnom pojednávaní zo dňa 9. augusta 2011, v ktorom je zachytená výpoveď p. I. k skutočnostiam týkajúcim sa medzinárodnej prepravy tovaru, ktorú mala vykonať spoločnosť Tm sanit SK, s.r.o. z iného členského štátu od spoločnosti NEZVAL. Číže predmetom ústneho pojednania s p. I. boli skutočnosti týkajúce sa obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL a Tm sanit SK, s.r.o. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že v čase vypočítania českou daňovou správou správca dane postupoval podľa v tom čase platného zákona č. 511/1992 Zb. S poukazom na ustanovenia § 23 ods. 1 a 4 uvedeného zákona týkajúce daňového tajomstva žalovaný dôvodil, že žalobca nebol účastníkom obchodného vzťahu medzi spoločnosťami NEZVAL a Tm sanit SK, s.r.o., a preto nebol oprávnený byť prítomný na vypočítaní uvedeného svedka.

16. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/77/2016-92 zo dňa 19. júna 2018 napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v preskúmvanej veci žalobca namietať najmä, že daňová kontrola trvala nezákonne dlho, a to predovšetkým z dôvodu jej neprimerane dlhého prerušenia za účelom MVI. Zároveň namietať, že výsledky medzinárodného dožiadania informácií sa nepretavili do žiadneho z napadnutých rozhodnutí. Žalovaný vo svojom vyjadrení k uvedenému tvrdil, že žalobca túto námietku dĺžky daňovej kontroly nevzniesol v priebehu daňového konania, t.j. vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a ani v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca skutočne takúto námietku neuplatnil v daňovom konaní, pričom k tejto námietke uviedol, že v správnom súdnictve sa neuplatňuje vo vzťahu daňovému poriadku koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu, pričom poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26. januára 2017.

17. V nadväznosti na námietku žalobcu, že daňová kontrola trvala neprimerane dlhú dobu, súd uviedol, že daňová kontrola trvala 961 dní, pričom prerušená bola 614 dní. Uviedol, že úvaha správcu dane o tom, či je prerušenie daňovej kontroly opodstatnené nie je neobmedzená. Jednoznačným a pre správcu záväzným motívom pri úvahách o ďalšom procesnom postupe musí byť zásada proporcionality. Správca dane je povinný dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či existujú také dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, čo je významné nielen pre rozhodnutie vo veci, v rámci ktorej

daňová kontrola prebieha, ale aj pre samotný priebeh, efektívnosť a účelnosť daňovej kontroly. Ak žalobca namieta nezákonné prerušenie daňovej kontroly (neefektívne, nadbytočné), ako aj nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, bolo úlohou súdu, z hľadiska kvality zákonnosti, posúdiť, či v posudzovanej veci bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Takýto postup je podľa správneho súdu v súlade s názorom vysloveným Ústavným súdom Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016. Na odstránenie pochybností uviedol, že samotná celková dĺžka trvania daňovej kontroly sama o sebe v prejednávanej veci nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia. Až skúmanie konania správcu dane a žalovaného v spojení s odôvodnením napadnutého rozhodnutia s prihliadnutím na žalobné námietky viedlo súd k zrušeniu napadnutého rozhodnutia.

18. Správny súd uviedol, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a ktoré majú vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Keďže daňová kontrola predstavuje zásadný zásah do právom chránenej sféry daňového subjektu, je povinnosťou daňových orgánov, v prípade jej prerušenia z dôvodu MVI a prekročenia zákonnej lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly, vo svojich rozhodnutiach, ktoré vychádzajú zo zistení získaných počas kontroly (teda aj z MVI), dôsledne zdôvodniť, aké zistenia vyplynuli z tohto postupu a aký vplyv mali tieto zistenia na konečné posúdenie veci. Ak rozhodnutia daňových orgánov takého náležitosti neobsahujú, absentuje v nich požiadavka riadneho odôvodnenia podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku a trpia tak vadou nepreskúmateľnosti. Súd došiel k záveru, že v napadnutých rozhodnutiach absentujú dôvody a správna úvaha o tom, aký význam malo tak dlhé prerušenie predmetnej daňovej kontroly, t.j. výsledky takéhoto preverenia neboli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového ani druhostupňového správneho orgánu. V rozhodnutiach nie sú obsiahnuté zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas tohto prerušenia, na základe ktorých by bolo možné posúdiť účelnosť sporného prerušenia daňovej kontroly a teda jej zákonnosť a zákonnosť protokolu. Poukázal na to, že protokol z daňovej kontroly v časti týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia december 2009 neobsahuje žiadnu zmienku o procese MVI a využití inštitútu dožiadania miestne príslušného správcu dane. Nepochybné, že správca dane vo svojom rozhodnutí na str. 45-46 poukazuje na spôsob zasielania a vybavovania žiadostí o MVI a tiež na to, že splnomocnený zástupca daňového subjektu bol oboznámený s počtom zaslaných žiadostí o medzinárodnú výmenu daňových informácií, členskými štátmi zaslania žiadostí a o obchodných partneroch, s ktorými predmetné žiadosti súvisia. V napadnutom rozhodnutí žalovaného však absentuje zdôvodnenie ako i správna úvaha, či vôbec a aký význam mali skutočnosti zistené predmetnou medzinárodnou výmenou informácií, či správca dane resp. žalovaný nejakým spôsobom tieto informácie pri svojom rozhodnutí využil a ak nie, či bolo prerušenie daňového konania zákonné, ako aj to, či Protokol z daňovej kontroly mohol byť použitý ako zákonný dôkaz.

19. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí nie je ďalej podľa správneho súdu zrejmé, čo viedlo správcu dane k prerušeniu konania a k MVI, a to s prihliadnutím na informácie, s ktorými už nakladal v čase prerušenia daňovej kontroly. Vyjadrenie žalovaného k žalobe absenciu náležitostí, uvedených v predchádzajúcom bode nemôže nahradiť, t.j. nemôže nahradiť chýbajúcu právnu argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sza/13/2016 zo dňa 21. júna 2016). Správny súd preskúmava zákonnosť žalobou napadnutého správneho rozhodnutia výlučne cez odôvodnenie tohto rozhodnutia, a nie prostredníctvom obsahu administratívneho spisu, resp. dôvodov doplnujúcich, ktorými žalovaný dodatočne dopĺňa chýbajúce dôvody v rozhodnutí. Napadnuté rozhodnutia vychádzajú predovšetkým z informácií, ktoré boli správcovi dane známe už pred začatím daňovej kontroly, preto bolo povinnosťou žalovaného, ak potvrdil závery správcu dane, dôsledne odôvodniť správnosť postupu správcu dane pri MVI, ktorá bola dôvodom dlhého prerušenia daňovej kontroly. Z dôvodu absencie týchto dôvodov súd nemohol posúdiť zákonnosť prerušenia predmetnej daňovej kontroly, ani jej dĺžku, a teda celkovú správnosť postupu správcu dane.

20. Na základe vyššie uvedených dôvodov súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní je žalovaný viazaný právnym názorom správneho súdu, ktorý je vyslovený v tomto rozhodnutí (§ 191

ods. 6 SSP). Povinnosťou žalovaného bude vo veci opätovne konať a vydať rozhodnutie, ktoré bude náležite odôvodnené, s dôrazom na rozsiahlu medzinárodnú výmenu informácií a zistenia z nej vyplývajúce ako aj na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly čo do jej dôvodov a jej dĺžky. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude aj vysporiadať sa okrem procesných námietok žalobcu (o.i. neumožnenie zúčastniť sa na vypočutí p. I. a klásť mu otázky, prípadne vypočutie alebo nevypočutie p. I. samotným správcom dane, nakoľko to daňový subjekt navrhoval v priebehu daňovej kontroly, vrátane posúdenia jeho čestného vyhlásenia zo dňa 28.05.2015) aj hmotnoprávnymi námietkami žalobcu uplatnenými v tomto konaní.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

21. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vrátil vec správne mu súdu na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ poukázal na to, že podľa jeho názoru rozhodnutie žalovaného netrpí vadou nepreskúmateľnosti, pretože vychádza z oboznámenia sa s rozsahom a dôvodmi odvolania a s obsahom spisového materiálu. Má za to, že sa so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní dostatočne vysporiadal. Poukazujúc na § 74 ods. 2 daňového poriadku podľa sťažovateľa nevyšli najavo ani skutkové, ani právne skutočnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré by mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Žalobca v správnom konaní nenamietol opodstatnenosť prerušenia daňovej kontroly.

23. K záveru súdu, že považoval za potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ uviedol, že zákonnosť prerušenia daňovej kontroly z titulu medzinárodnej výmeny informácií je daná ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, preto bola prerušená kým pominuli dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila. Dôvodnosť prerušenia podľa neho tiež nemôže byť sporná, lebo postupoval podľa § 4 zákona o DPH, keď preveroval dodávky tovaru do iného členského štátu. Podľa jeho názoru nešlo o sporné prerušenie daňovej kontroly a podľa výsledkov z MVI nie je možné posudzovať účelnosť prerušenia daňovej kontroly, keďže správca dane nevie a dopredu nemôže vedieť, aké výsledky vyplynú z dožiadania. V tejto veci nemôže byť spornou opodstatnenosť preverovania aj ostatných zahraničných spoločností, s ktorými obchodoval žalobca za kontrolované zdaňovacie obdobia roka 2009, keďže správca dane objektívne preveroval skutočnosti pre správne určenie DPH.

24. Nesúhlasil tiež so záverom správneho súdu, že v rozhodnutiach absentujú zistenia vyplývajúce z MVI, keď poukázal na to, že v protokole správca dane uvádza, že z výsledkov z MVI nevyplynuli skutočnosti, ktoré by mali vplyv na výšku nadmerného odpočtu DPH, pričom zdaňovacieho obdobia december 2009 sa dožiadania netýkali. V napadnutom rozhodnutí, ktoré sa týkalo obchodov žalobcu so spoločnosťou NEZVAL, sa preto odôvodnenie výroku týkalo tejto spoločnosti a určeného rozdielu dane. Podľa názoru sťažovateľa je napadnuté rozhodnutie v súlade s § 63 ods. 2 a ods. 5 daňového poriadku, pretože zistenia vyplývajúce z MVI sa netýkali zdaňovacieho obdobia december 2009 a nemali vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia.

25. K záverom o dĺžke daňovej kontroly sťažovateľ namietal, že vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol prehľad MVI vykonanej správcom dane, kde uviedol, že napriek stanovenému termínu na vybavenie podľa Naradenia Rady č- 904/2010 nie je možné ich v tomto termíne aj vždy vybaviť a jedinou možnosťou je urgencia zo strany správca dane. Tiež uviedol, že sa nesnažil námietku odôvodnenia nahradiť vo vyjadrení k žalobe, lebo podľa jeho názoru sa vyjadroval k žalobnej námietke, a pokiaľ by bola táto aj námietkou odvolacou, vyjadril by sa k nej aj v napadnutom rozhodnutí. Ale vzhľadom na to, že žalovaný posúdil prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené a zákonné, že žalobca bol s výsledkami oboznámený počas daňovej kontroly, že tieto výsledky nemali vplyv na výšku DPH, že

žalobca v odvolaní nenamietal jej dĺžku a opodstatnenosť, nevidel dôvod zaoberať sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s úvahami o dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, ktorá neovplyvnila výšku zisteného rozdielu na DPH.

26. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

Posúdenie kasačného súdu

27. S účinnosťou od 1. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená 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 agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokovanej 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná.

29. Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je, či bolo dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného to, že v napadnutom rozhodnutí neuviedol zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií uskutočnenej počas prerušenia daňovej kontroly a tiež úvahu o význame tohto prerušenia, na základe ktorých by mohol správny súd posúdiť jeho účelnosť, a teda jeho zákonnosť a aj zákonnosť protokolu.

30. Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako "Najvyšší súd SR"). Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (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), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 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) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

31. Kasačný súd zistil, že s rovnakou otázkou sa vo veciach žalobcu a žalovaného zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 4Sžfk/62/2018 zo dňa 2. júla 2019, 10Sžfk/50/2018 zo dňa 21. augusta 2019, 10Sžfk/51/2018 zo dňa 21. augusta 2019, 4Sžfk/75/2018 zo dňa 10. septembra 2019, 10Sžfk/59/2018 zo dňa 25. septembra 2019, 5Sžfk/48/2018 zo dňa 5. mája 2020, 5Sžfk/8/2019 zo dňa 2. júna 2020 a 2Sžfk/6/2019 zo dňa 26. mája 2021, v ktorých kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku o zrušení rozhodnutia žalovaného alebo zmenil rozsudky krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného, pričom všetky tieto rozsudky sú postavené na nevyhnutnosti náležitého odôvodnenia zákonnosti, účelnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly realizovanej u žalobcu, ktorá v rozhodnutí žalovaného absentovala, a ktorú tak ani nemohol správny súd posúdiť.



32. V rozsudku sp. zn. 1Sžfk/66/2018 zo dňa 28. apríla 2020 kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 SSP a vec meritorne neprejednal.

33. V dvoch rozsudkoch Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/69/2018 zo dňa 26. mája 2020 a 10Sžfk/72/2018 zo dňa 28. júla 2020 sa kasačný súd odchyľil od väčšinového rozhodovania v nastolenej otázke. Senáty kasačného súdu v týchto dvoch prípadoch nepovažovali rozhodnutia žalovaného za nepreskúmateľné, pričom dôvodnosť a zákonosť prerušenia daňovej kontroly posúdili a uzavreli, že námietky žalobcu o nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, ako aj daňovej kontroly samotnej, nepovažujú za dôvodné.

34. Proti rozsudkom Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 1Sžfk/69/2018 a sp. zn. 10Sžfk/72/2018, bod 33), ktoré sa odklonili od väčšinového rozhodovania v nastolenej otázke, podal žalobca ústavné sťažnosti, v ktorých namietal, že sa senáty kasačného súdu neobrátili na veľký senát, ak sa chceli odkloniť od iných rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a tento odklon nezdôvodnili, preto namietal ich arbitrárnosť. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako "Ústavný súd SR") uznesením sp. zn. II. ÚS 39/2021 zo dňa 28. januára 2021 a sp. zn. IV. ÚS 142/2021 zo dňa 16. marca 2021 kasačné sťažnosti žalobcu odmietol. V uznesení II. ÚS 39/2021 zo dňa 28. januára 2021 k napádanému rozhodnutiu kasačného súdu uviedol, že „jeho odôvodnenie nielenže nie je arbitrárne, je ústavne akceptovateľné a procesný postup je zlučiteľný s požiadavkami základného práva na súdnu ochranu, ale odôvodnenie napadnutého rozsudku vykazuje nadštandardnú kvalitu, zohľadňuje širokú bázu rozhodnutí medzinárodných súdnych autorít, vrátane tých najaktuálnejších, s ktorými pracuje na vysokej odbornej úrovni s presvedčivosťou právne relevantných argumentov. Ústavný súd tak konštatuje, že nezaznamenal žiadne pnutie s označenými základnými právami sťažovateľky. (...) najvyšší súd svoj odklon odôvodnil zrozumiteľne najmä v bodoch 79 a 80 napadnutého rozsudku. Poukázal na to, ktorú predchádzajúcu súdnu prax považoval za relevantnú a že od ostatnej súdnej praxe sa považoval za nevyhnutné odkloniť z dôvodu novej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, ktorou je viazaný.“

35. Kasačný súd v súvislosti s otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly tiež poukazuje na najnovšiu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako "SDEÚ"), ktorý rozsudkom vo veci Hydina SK s.r.o., C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 (ďalej aj ako "vec Hydina") zodpovedal na otázku, či prekročenie lehôt pre medzinárodnú výmenu informácií uvedených v Článku 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako "Nariadenie č. 904/2010"), spôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. SDEÚ v tejto veci rozhodol, že 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 dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

36. Z rozhodnutia SDEÚ vo veci Hydina kasačnému súdu vyplýva, že článok 10 Nariadenia č. 904/2010 neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne medzinárodná výmena informácií, ktorá bola dôvodom na prerušenie daňovej kontroly. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia (vec Hydina, bod 43). Uvedený záver SDEÚ významne ovplyvňuje doterajšiu rozhodovaciu činnosť správnych súdov, keď len samotná dĺžka trvania prerušenia daňovej kontroly nemôže spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly, čoho sa dovoľával aj žalobca v prejednávanej veci.

37. Kasačný súd tiež považuje za dôležité, pre posúdenie povinnosti žalovaného ako aj správcu dane vo svojich rozhodnutiach vysporiadať sa s dôvodnosťou prerušenia daňovej kontroly, odkázať na ustálenú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR ako aj Najvyššieho správneho súdu SR, podľa

ktorej ak celkové trvanie daňovej kontroly u žalobcu, spolu s časom prerušenia, bolo viac ako jeden rok, je potrebné 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 (napr. sp. zn. 10Sžfk/64/2019). 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 (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)). Uvedené je potrebné aplikovať vždy s ohľadom na konkrétne okolnosti posudzovaného prípadu.

38. Otázkou, ktorá pre kasačný súd preto vyvstala, bolo, či pri zohľadnení novej rozhodovacej činnosti SDEÚ (bod 35), relevantnej rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR (bod 34), ako aj z pohľadu konkrétnych okolností prejednávaneho prípadu, možno prijať záver o tom, že len na základe toho, že správne orgány sa v rozhodnutiach nevysporiadali s účelnosťou a dôvodnosťou prerušenia daňovej kontroly (resp. sa ňou vôbec nezaoberali), možno toto považovať za takú vadu, ktorá by sama o sebe mohla podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP predstavovať také podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia .

39. Kasačný súd síce súhlasí so všeobecným záverom, že v prípade prekročenia jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je spôsobená prerušením daňovej kontroly, je nevyhnutné skúmať dôvodnosť a účelnosť tohto prerušenia, ale v prejednávacom prípade

(i) vo svetle novej rozhodovacej činnosti SDEÚ (bod 35), podľa ktorej dĺžka prerušenia daňovej kontroly nemôže byť dôvodom nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly ako ani daňovej kontroly samotnej;

(ii) na základe relevantnej rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR (bod 34), ktorý odklon vo veciach uvedených v bode 31 posúdil ako dôvodný, poukázal na presvedčivosť právne relevantných argumentov v posudzovaných veciach a odobril postup správneho súdu ako aj kasačného súdu, ktoré priamo preskúmali dôvodnosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly;

(iii) ako aj z pohľadu konkrétnych okolností prejednávaneho prípadu, v ktorom a) žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nenamietal dôvodnosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly, a z toho dôvodu nemožno považovať za podstatnú chybu žalovaného, ak sa s touto otázkou v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal, keďže podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní; b) v administratívnom spise sa nachádzajú všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a urgencie k nim; c) výsledky MVI neboli podkladom pre rozhodnutie správcu dane a ani žalovaného;

kasačný súd uzatvára, že nevysporiadanie sa s prerušením daňovej kontroly a s jej dôvodnosťou v rozhodnutí žalovaného nepovažuje za dôvod, ktorý v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP predstavuje také podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Kasačný súd je preto toho názoru, že bolo v možnostiach a kompetencii správneho súdu posúdiť dôvodnosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly u žalobcu a nestotožnil sa s dôvodom správneho súdu na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

40. K dôvodnosti a účelnosti samotného prerušenia daňovej kontroly u žalobcu, ako aj k zákonnosti daňovej kontroly, odkazuje kasačný súd na tieto časti rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/69/2018 zo dňa 26. mája 2020, s ktorými sa stotožňuje:

41. Čo sa týka sťažnostného bodu, že sa správny súd nevenoval posúdeniu primeranosti začatia postupov MVI, kasačný súd ho musí odmietnuť. Správca dane je pri výkone daňovej kontroly viazaný najmä základnými zásadami správy daní (§ 3 Daňového poriadku, resp. § 2 pôvodného procesného predpisu), medzi ktoré patrí v súvislosti s uvedeným sťažnostným bodom najmä nižšie uvedená zásada riadnej správy vecí verejných daňovým orgánom (inak úzkej súčinnosti a účinnej spolupráce) opísaná v § 3 ods. 2 Daňového poriadku.

42. Práve uvedená zásada riadnej správy vecí verejných od daňových orgánov vyžaduje, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonali náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečili tak, že budú mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspolahlivejšie dôkazy. Táto zásada sa opiera o povinnosť náležitej starostlivosti správneho orgánu, ktorej logickým dôsledkom je právo každého, aby jeho záležitosti boli správnymi orgánmi riešené nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote. Preto v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a nestranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti preskúmvanej veci vrátane, a najmä tých, ktoré sa týkajú tvrdení vyjadrených zdaniteľnou osobou. Najmä v poradí druhá uvedená povinnosť je pre rozhodovanie správcu dane pre zvolenie spôsobu vykonávania dokazovania skutočností v prípade splnenia podmienok pri IC dodaní svojim dopadom významná.

43. Pod pojmom použitie najvhodnejších prostriedkov pri zisťovaní skutočností pre správny výber daní má zákonodarca na mysli všetky zákonné postupy dokazovania vrátane aj postupov MVI. Potom nielen naplánovanie a následne samotný priebeh daňovej kontroly ale aj načasovanie začatia postupov MVI je v zmysle vyššie citovaného ustanovenia § 44 Daňového poriadku celkom v dispozícii správcu dane a nie je limitované napríklad akoukoľvek primeranou lehotou po začatí daňovej kontroly, ale jej primeranosť musí vyplývať zo zistených pochybností, ktoré nebol schopný kontrolovaný daňový subjekt správcovi dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku objasniť zákonným postupom. (...)

48. Obdobne kasačný súd pristúpil aj ku sťažnostným bodom, ktoré spochybňovali samotnú otázku efektivity postupov MVI vzhľadom na získané výsledky a ich nepremietnutie do odôvodnenia preskúmvaného rozhodnutia. Správny súd pod č. 86 napadnutého rozsudku dostatočne odôvodnil, prečo je celkom absurdné, aby správca dane vopred mohol predpokladať závažnosť a relevanciu skutočností zistených z postupov MVI. Tak, ako pred tým správny súd oprávnené konštatoval (najmä č. 74 a 80 napadnutého rozsudku), samotné skutočnosti a z nich vyplývajúce a neodstránené pochybnosti správcu dane sú najmä pri IC dodaní riadnym titulom na podanie žiadostí o MVI. (...)

53. Ako bolo vyššie kasačným súdom uvedené (viď bod č. 39 tohto rozsudku), daňová kontrola s rozsahom presahujúcim jednotlivé zdaniteľné obdobia, v preskúmvanej veci išlo o ucelené ročné obdobie, prináša so sebou aj dopady na jej časové vymedzenie. Správca dane pri daňovej kontrole preveruje sťažovateľom v daňovom priznaní uplatnený nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu. Uvedený nadmerný odpočet je v zmysle vyššie citovaného ust. § 71 ods. 1 in fine zák. č. 222/2004 Z.z. agregátnou sumou, t.j. matematickým výsledkom prieniku dvoch množín, ktoré sú v príslušnom zdaňovacom období tvorené na jednej strane odpočítateľnou daňou a na druhej strane daňou s vylúčením dane pri dovoze tovaru.

54. Zo spisu správcu dane ale ani z charakteru podnikania sťažovateľa nevyplýva nič, čo by podporovalo záver, že sťažovateľ iba spoločnosti NEZVAL v zdaňovacom období dodával tovar. Z uvedeného dôvodu je celkom logické, že aj na toto zdaňovacie obdobie sa vzťahovali postupy MVI vyžiadané správcou dane pre celé kontrolované obdobie. Pokiaľ sťažovateľ brojil proti neprimeranej dĺžke daňovej kontroly, ktorá sa vytvárala v závislosti na preverovaní oprávnenosti výšky jednotlivých častí hore uvedených množín správcou dane, potom je kasačný súd postavený pred otázkou deliteľnosti nadmerného odpočtu vzhľadom na zistené skutočnosti (v preskúmvanej veci postupy MVI s českou daňovou správou nemali taký dopad na dĺžku daňovej kontroly ako naopak komunikácia s rakúskym správcou dane, ktorá bola ukončená až 26.01.2015). (...)

60. Navyše až po ukončení daňovej kontroly dňa 06.05.2015, t.j. od 01. júla 2015 vstúpil do účinnosti inštitút čiastkového protokolu, ktorý reflektoval na značnú dĺžku daňových kontrol v praxi s následkom zadržavania finančných prostriedkov kontrolovaného daňového subjektu. Účelom čiastkového protokolu je nepochybne oprávnenie správcu dane uvoľniť časť nadmerného odpočtu, ktorý sa vzťahuje na doklady, ktoré už boli daňovou kontrolou overené, pred skončením daňovej kontroly, ktorou sa preveruje oprávnenosť nároku daňového subjektu na nadmerný odpočet. Na druhej strane však musí kasačný súd súladne s bodom č. 39 tohto rozsudku zdôrazniť, že ani tento postup si daňový subjekt nemôže od správcu dane vynútiť, lebo záleží od jeho správnej úvahy.

61. Ďalej sťažovateľ poukazoval na nadmerné prekročenie lehoty na vykonanie postupov MVI. Avšak pozornosti kasačného súdu neušlo (viď bod č. 15 tohto rozsudku), že správca dane využíval počas postupov MVI všetky zákonné možnosti na jej riadne ukončenie. Hoc sa správcovi dane nepodarilo získať požadované informácie v lehotách stanovených v nariadení č. 904/2010, tak najmä v prípade postupu MVI s českou správou daní, ktorá trvala od 09.05.2013 do 11.12.2013, neprekročil výrazne

daný 3 mesačný limit. Opačný prípad však nastal pri obdobnom postupe MVI s rakúskou daňovou správou, ktorý postup MVI trval viac ako 1,5 roka, a tam správca oprávnene použil viaceré urgencie.

62. Potom musí kasačný súd konštatovať, že pokiaľ skutočnosti zistené správcom dane počas vykonávania daňovej kontroly z predložených listinných dôkazov neosvedčujú v kontrolovanom zdaniteľnom období vykonanie dodania tovaru v rámci Európskej únie, t.j. intrakomunitárne dodanie, potom prerušenie daňovej kontroly iba z dôvodu zaslania žiadosti o vykonanie MVI nie je možné v preskúmvanej veci označiť za neúčelné a ako také za nezákonné. Z uvedeného dôvodu je potom nutné túto dobu daňovej kontroly vylúčiť z celkovej doby jej vykonania na posúdenie dodržania zákonného limitu pre výkon daňovej kontroly.

IV.

Záver

41. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Keďže správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 1 napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

42. V ďalšom konaní správny súd preskúma a vyhodnotí námietku o neprimeranosti trvania daňovej kontroly, dôvodnosti a účelnosti prerušenia daňovej kontroly v súlade s právnym názorom kasačného súdu a následne je povinný sa zaoberať vecnou správnosťou napadnutého rozhodnutia žalovaného.

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

