

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 6Sžfk/9/2021  
Identifikačné číslo spisu: 4019200108  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200108.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: L. G., nar. XX. M. XXXX, trvalý pobyt K. XXXX/XX, O. - časť obce O., zapísaný v Živnostenskom registri pod obchodným menom Richard Tóth, miesto podnikania Hollého 1847/34, Šaľa, IČO: 34 761 543, právne zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát, so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, IČO: 42 227 534, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 102617973/2018 zo dňa 17. decembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-86 zo dňa 25. júna 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-152 zo dňa 19.11.2020, takto

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

Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-86 zo dňa 25. júna 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-152 zo dňa 19.11.2020 sa z r u š u j e a v e c s a v r a c i a k r a j s k é m u s ú d u n a d Ľ a š i e k o n a n i e .

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 26S/19/2019-86 zo dňa 25. júna 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-152 zo dňa 19.11.2020 žalobou napadnuté rozhodnutie č. 102617973/2018 zo dňa 17. decembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Nitra č. 101697038/2018 z 3. septembra 2017, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 46.056,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015, postupom podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d) a g)

zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu vyplýva, že tak ako z obsahu podanej žaloby a napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že žalobca v zásade namietal štyri základné a pre posúdenie dôvodnosti žaloby podstatné skutočnosti:

1. daňová kontrola nebola vykonaná v lehote uvedenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nakoľko rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 102630806/2016

a č. 103502558/2016 nemožno považovať za zákonné, nakoľko boli vyhotovené skôr ako príslušný orgán zaslal žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a tiež, že dĺžka prerušenia daňovej kontroly presahuje maximálnu dĺžku, ktorú ako maximálnu uvádza Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010;

2. daňová kontrola je postihnutá neodstrániteľnou vadou zákonnosti spočívajúcej v upretí práva kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, t. j. práva v priebehu daňovej kontroly klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní;

3. správca dane ani žalovaný sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadali s námietkami žalobcu vyplývajúcimi z bodu 1;

4. napokon žalobca namietal nedostatočne zistený skutkový stav a vec nesprávne právne posúdenie vo vzťahu ku konštatovaniu správcu dane a žalovaného, v zmysle ktorého žalobcovi nevznikol nárok na uplatnenie dane z pridanej hodnoty v sume 46.446,97 eura za zdaňovacie obdobie máj 2015 pri ním tvrdených dodávkach tovaru od spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o.

3. Žalobca teda voči napadnutým rozhodnutiam vzniesol jednak námietky procesného charakteru a jednak charakteru hmotnoprávneho. Vo vzťahu k hmotnoprávnym námietkam správny súd uviedol, že tieto nepovažoval za dôvodné. Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky,

ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené i v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/,

ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Jedná sa o hmotno-právne podmienky

a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarcu požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach uvedených v bode 2. tohto rozsudku vystavených spoločnosťou TENDERFOOD AB, s.r.o. ako tovaru pre žalobcu. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň,

keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného a vyššie uvedeného dodávateľa.

4. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Ich splnenie je správca dane oprávnený preveriť daňovou kontrolou. Zákon č. 222/2004 Z. z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

5. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal. Je však akceptovateľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný, prípadne rozhodujúci dôkaz.

6. Vo vzťahu k dôkaznej povinnosti daňového subjektu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom,

ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov;
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania;
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

7. Daňový subjekt teda preukazuje to, čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

8. Správny súd ďalej poukázal na to, že judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla svojim vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017).

9. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry špecifikované v bode 2. rozsudku správneho súdu. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

10. Nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločnosti dodávateľa TENDERFOOD AB s.r.o., predmetom ktorých malo byť dodanie tovaru (kuracieho mäsa) žalobcovi, vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané od dožiadaných daňových úradov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, poznatky získané miestnym zisťovaním v spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo.

11. Žalobca si v zdaňovacom období máj 2015 uplatnil odpočítanie dane titulom faktúr vystavených dodávateľom TENDERFOOD AB s.r.o., predmetom fakturácie bola kúpa mrazeného kuracieho mäsa. Správca dane pri preverovaní predmetných obchodných transakcií zistil, že obchod s predmetným kuracím mäsom bol realizovaný v obchodných reťazcoch, ktoré vypátral a detailne opísal vo svojom rozhodnutí. Na základe týchto zistení a deklarovaných obchodov, bolo potom právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko reálnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že v jednotlivých obchodných reťazcoch obchodujúcich s predmetným kuracím mäsom síce priamy dodávateľ žalobcu potvrdil zrealizovanie obchodu a preukázal ho, avšak nebolo preukázané, že u predchádzajúcich článkov tohto reťazca jednotlivým subjektom vznikla daňová povinnosť, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť nasledujúceho obchodného článku a následne právo žalobcu na odpočítanie dane.

12. Konkrétne v preukázanom obchodnom reťazci DANER GASTRO s.r.o. - TENDERFOOD AB s.r.o. - žalobca, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu DANER GASTRO s.r.o., ktorý je nekontaktný a podľa zistení správcu dane je zmiznutým obchodníkom, ktorý nepreukázal, že by v kontrolovanom období vykonával reálnu ekonomickú činnosť a jeho funkcia spočívala vo vyhotovovaní faktúr pre ďalších tuzemských odberateľov. Zo strany uvedenej spoločnosti nebolo preukázané dodanie tovaru v zmysle § 8 ods. 1 zákona o DPH a z uvedeného dôvodu nedošlo ani k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 povinnosť zaplatiť daň správcovi dane vznikla z dôvodu uvedenom v § 69 ods. 5 zákona o DPH.

13. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od svojho dodávateľa (TENDERFOOD AB, s.r.), a že tento predmetné dodávky potvrdil a vystavené faktúry riadne zaúčtoval a priznal daňovú povinnosť k DPH, ešte nedokazuje, že mu v súvislosti s týmito dodávkami v súlade so zák. č. 222/2004 Z. z. vznikla daňová povinnosť.

14. Za danej dôkaznej situácie s poukazom na výsledky dokazovania bol aj správny súd názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v zmysle § 19 zák. č. 222/2004 Z. z., a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. Tak ako ÚS SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011 uvádza: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi.“ Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok.

15. Dokazovanie správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný.

16. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania vo vzťahu k jednotlivým zdaniteľným obchodom správca dane zistil reťazec dodávateľov, v ktorom boli jednotlivé zdaniteľné obchody realizované, predmetné zdaniteľné obchody na úrovni jednotlivých článkov reťazca overoval a vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovaných dodávkach tovaru, keď v rámci jednotlivých obchodných reťazcov obchodujúcich s kuracím mäsom nebol preukázaný pôvod tohto tovaru a ani to, ako sa tento dostal na územie Slovenskej republiky, hoci ide o potravinu živočíšneho pôvodu, obchodovanie s ktorou upravuje špeciálna legislatíva, najmä zákon č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších predpisov a vykonávacie nariadenie komisie (EU) č. 931/2011 z 19.09.2011 o požiadavkách na vysledovateľnosť stanovených nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 v súvislosti s potravinami živočíšneho pôvodu, ktorú sú povinné subjekty obchodujúce s potravinami dodržiavať a riadiť sa nimi, pričom žalobca v tomto smere nepristupoval k svojim obchodným partnerom dostatočne zodpovedne. Tiež nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u prvého zisteného článku obchodného reťazca, na ktorú následne nadväzovala daňová povinnosť ďalších v reťazcoch figurujúcich dodávateľov a v konečnom dôsledku žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

17. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne

naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom tovaru. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom,

že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018).

18. V podanej žalobe žalobca poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a Optigen Ltd (C-354/03).

19. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod tovaru. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovanými dodávateľmi bude spochybnené.

20. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s takým druhom tovaru si prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo.

21. Podľa správneho súdu, v predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahrňuje aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Práve z dôvodu ich nepreverení a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom konal v dobrej viere, resp. že vedel alebo mal vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania.

22. Procesnoprávne námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe naopak správny súd vyhodnotil ako čiastočne dôvodné, a preto musel rozhodnutie žalovaného, ale aj rozhodnutie správca dane s poukazom na ust. § 191 ods. 1 písm. d) a g) SSP zrušiť.

23. Za nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu, v zmysle ktorej mu bolo upreté právo klásť svedkom otázky v priebehu daňovej kontroly. Je síce pravdou, že v priebehu daňovej kontroly správca dane neumožnil žalobcovi, aby mohol klásť otázky vypočutým svedkyniam W.. L. H. a R.. V. G., tak ako to vyplýva z ust. § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. V podaní z 28. septembra 2017 žalobca okrem iného uviedol, že žiada, aby mu bolo umožnené klásť otázky svedkyňi W.. L. H., a teda, aby bola za tým účelom opakovane vypočutá. Následne 3. októbra 2017 vypracoval správca dane protokol z daňovej kontroly č. 102086795/2017, ku ktorému sa vyjadril žalobca podaním z 25. októbra 2017, v ktorom už požiadavku na znovu vypočutie svedkyne H. nevzniesol a vo vyjadrení ani postup správca dane v tomto smere nenamietal. Napriek uvedenému správca dane v zápisnici o ústnom prerokovaní pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu zo dňa 7. decembra 2017 uviedol, že vzhľadom na podanie žalobcu zo dňa 28.09.2017 opakovane vypočuje svedkyňu H. a G., aby im žalobca mohol klásť otázky. Takýto postup správca dane nie je rozporný so zákonom, práve naopak, vyplýva z ust. § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Správca dane teda v tomto smere postupoval tak, aby v čo najväčšej miere zachoval práva kontrolovaného subjektu, teda žalobcu.

24. Napokon sa správny súd musel vysporiadať aj s námietkami žalobcu ohľadne nezákonného postupu správca dane pri prerušení daňovej kontroly, pričom túto námietku žalobcu vyhodnotil ako dôvodnú. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že v priebehu daňovej kontroly bolo daňové konanie prerušené 2x. V prvom prípade bolo konanie prerušené rozhodnutím správca dane č. 102630806/2016 zo dňa 29.02.2016, keď bolo konanie prerušené od 04.03.2016 do 08.07.2016, pričom žiadosť o MVI bola odoslaná dňa 24.02.2016, resp. dňa 25.02.2016. V druhom prípade bola daňová kontrola prerušená od 18.07.2016 do 07.07.2017, a to na základe rozhodnutia správca dane č. 103502558/2016 zo dňa 14.07.2016, ktoré bolo žalobcovi doručené až dňa 25.07.2016, pričom na prepravu bolo odoslané dňa 15.07.2016.

25. Žiadosť o MVI č. 1291846/2016 zo dňa 13.07.2016 bola Finančným riaditeľstvom zaslaná dožiadanému orgánu až dňa 28.07.2016 a rovnako aj žiadosť č. 1291733/2016 zo dňa 13.07.2016. Pri tejto žiadosti bola odpoveď na dožiadanie zaslaná 29.09.2016 a v prípade žiadosti č. 1291846/2016 došla úplná odpoveď až dňa 07.07.2017, pričom z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že odpoveď na uvedenú žiadosť bola urgovaná dňa 14.11.2016 a dňa 02.05.2017. V tomto prípade sa správny súd stotožnil s argumentáciou žalobcu o nesprávnom postupe správca dane, ktorý v druhom prípade konanie prerušil skôr, ako bola splnená zákonná podmienka, a to, že v deň vyhotovenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nebola zaslaná príslušným orgánom, t. j. Finančným riaditeľstvom SR žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného štátu. Predmetné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo zo dňa 14.07.2016, pričom za deň kedy je konanie prerušené bol určený deň 18.07.2016, avšak príslušný orgán zaslal žiadosť o MVI až dňa 28.07.2016. Teda konanie bolo prerušené skôr, ako vznikla prekážka vedúca k zákonnému dôvodu na prerušenie konania vyplývajúca z ust. § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Tento názor je podporený aj rozhodnutiami NS SR sp. zn. 5Sžfk 3/2018 zo dňa 21.02.2019 a 6Sžfk 62/2017 zo dňa 27.02.2019.

26. Následne bol rovnaký záver uvedený aj v neskorších rozhodnutiach NS SR sp. zn. 2Sžfk/54/2018 zo dňa 26.06.2019 a sp. zn. 4Sžfk 72/2018 zo dňa 10.09.2019, z ktorých taktiež vyplýva žalobcom tvrdený záver, v zmysle ktorého pri procese MVI by mal správca dane prerušiť kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a pokračovať dňom doručenia odpovede. V tomto prípade teda ide o ustálený právny názor NS SR. Tak ako z uvedených rozhodnutí vyplýva, k tomu, aby mohol správca dane aplikovať na prerušenie daňovej kontroly dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, t. j. že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, je nevyhnutnou podmienkou, aby už v čase vydania rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly bol zachovaný spôsob, ktorý pre MVI stanovuje Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

27. Správny súd mal za to, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 14.07.2016 č. 103502558/2016, preto nemožno považovať za zákonné, ktoré by malo za následok prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 5 Daňového poriadku. Daňová kontrola tak bola začatá dňom 17.08.2015 a ukončená dňom 10.10.2017, pričom za dôvodné a zákonné možno považovať len prvé rozhodnutie správcu dane č. 102630806/2016 zo dňa 29.02.2016, ktorým bola daňová kontrola prerušená od 04.03.2016 do 08.07.2016 (t. j. 127 dní), čo po odpočítaní od celkovej dĺžky výkonu daňovej kontroly znamená, že táto nebola vykonaná v lehote vyplývajúcej z ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku. V tomto smere poukázal správny súd na Nález ÚS SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, v ktorom ÚS SR prijal záver, v zmysle ktorého: „ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.“

28. Navyše bolo podľa správneho súdu potrebné uviesť, že táto námietka žalobcu, ktorá bola správnym súdom vyhodnotená ako relevantná, zostala žalovaným v napadnutom rozhodnutí nez dôvodnená, napriek skutočnosti, že tvorila ťažiskovú námietku žalobcu uvedenú v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný sa síce tejto námietke venoval tak, že s ňou nesúhlasil, pričom v rozhodnutí vysvetlil pojmy vyplývajúce z Nariadenia rady (EÚ) č. 904/2010, avšak bez ich následnej aplikácie na vzniknutú situáciu. Žalovaný teda v napadnutom rozhodnutí dostatočným, zrozumiteľným a právne akceptovateľným spôsobom nevysvetlil, prečo považuje argumentáciu žalobcu v tomto bode za nesprávnu, a teda prečo považuje postup správcu dane pri prerušení daňovej kontroly za správny, čím zaťažil svoje rozhodnutie v uvedenej časti vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, čo je ďalší dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia a napokon aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, ktoré je taktiež zaťažené rovnakou vadou.

## II.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

29. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol alebo zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

30. Sťažovateľ bol toho názoru, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci s ohľadom na znenie ust. § 61 zákona č. 563/2009 Z. z. a všeobecne záväzný právny predpis, ktorým je Nariadenie Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, ustanovenia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ale najmä právne akceptovateľných záverov postavených na individuálnom posúdení veci samotnej pri zachovaní logických úvah.

31. Sťažovateľ pripomenul, čo uviedol už aj v žalobou napadnutom rozhodnutí, že žiadajúci orgán je ústredný kontaktný úrad, kontaktné oddelenie alebo každý príslušný úradník členského štátu, ktorý žiada o pomoc za príslušný orgán. Vypracovaním formulára SCAC a jeho odoslaním z daňového úradu, správca dane ako žiadajúci orgán jasne a formálne vyjadril potrebu získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu a urobil tak prvý úkon, na základe ktorého jednoznačne vznikla prekážka vedúca k zákonnému dôvodu na prerušenie konania vyplývajúca z ust. § 61 ods. 1 písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. Tvrdenia žalobcu, ktoré prekvapivo odobril správny súd, však nemajú oporu v nijakom zákonom ustanovení, či všeobecne záväznom právnom predpise a nie je možné ich považovať za ustálený právny názor tak, ako to prezentuje správny súd. Súdom citované rozhodnutia totiž vychádzajú z rovnakého skutkového stavu a spornou vecou vo všetkých súdom prezentovaných rozhodnutiach bolo správne posúdenie dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly však najvyšší súd posudzoval pri iných skutkových okolnostiach ako je tento prípad.

32. Záverom sťažovateľ uviedol, že správny súd nevyslovil pochybnosti o tom, že v danom prípade zásada proporcionality zachovaná nebola. Prerušenie daňovej kontroly teda bolo 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. Tento záver podporuje aj skutočnosť, že správny súd sa plne stotožnil s hmotnoprávnym vyhodnotením veci samotnej. Podľa sťažovateľa je nesporné, že správca dane, teda daňový úrad a nie príslušné oddelenie finančného riaditeľstva, je prvým a v prípade obdržania odpovede na MVI aj posledným článkom celého procesu, pričom práve ním realizované úkony sú rozhodujúce pre priebeh daňovej kontroly.

33. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca odkázal v prevažnej miere na svoju argumentáciu, a to ako z odvolania proti prvostupňovému správne rozhodnutiu, tak aj na žalobné námietky a navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

34. Prejednávaná vec bola 25. januára 2021 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 6S - sp. zn.: 6Sžfk/9/2021. S účinnosťou k 1. augustu 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.

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

36. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-86 z 25. júna 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/19/2019-152 z 19.11.2020, ktorým správny súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102617973/2018 zo 17. decembra 2018, ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101697038/2018 z 3. septembra 2018 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

### IV.

#### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

37. Podľa § 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, predmetom dane je  
a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

38. Podľa § 8 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je  
a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za



inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

39. Podľa § 19 ods. 1 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa

§ 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

40. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a/ voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

41. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

42. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3 vyššie citovaného zákona, na účely tohto zákona

a/ faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

c/ vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a/ kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b/ zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c/ elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,

d/ iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

43. Podľa § 72 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona, platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri

a/ dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

44. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania žalovaného a správcu dane), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. 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 správne určeniu a vyrubeniu dane.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

45. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania správcu dane, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

46. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie, a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

47. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), daňový subjekt preukazuje

a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

48. Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

49. Podľa § 61 ods. 1 až 6 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Ustanovenia o prerušení daňového konania sa vzťahujú rovnako aj na daňové konanie vedené finančným riaditeľstvom alebo ministerstvom.

50. Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona v aktuálnom znení (ktoré bolo účinné i v čase rozhodovania správnych orgánov), odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

51. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre a po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

52. Kasačný sťažovateľ namietal, že sa správny súd priklonil k právnej analýze žalobcu, ktorý tvrdil, že nie správca dane je na začiatku procesu žiadosti o MVI, ale je to žalovaný, teda Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky a preto lehota na prerušenie daňovej kontroly z dôvodu potreby získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu začína plynúť najskôr odo dňa, kedy žiadosť o MVI zašle finančné riaditeľstvo príslušnému orgánu žiadaného členského štátu a zároveň končí tým dňom, kedy je finančnému riaditeľstvu zaslaná odpoveď od príslušného orgánu žiadaného členského štátu. S týmto sťažovateľ nesúhlasil a kasačný súd sa k jeho argumentácii plne prikláňa, pretože akékoľvek ďalšie administratívne postupy nemajú a nemôžu mať vplyv na skutočnosť, že celý proces zaslania žiadosti o MVI sa začal u samotného správcu dane. Správca dane vykonal 18. júla 2016 prerušením daňovej kontroly zákonný procesný úkon.

53. Pre posúdenie vecí, považuje kasačný súd za rozhodujúce znenie ust. § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane fakultatívne rozhoduje o prerušení konania, ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu a ust. § 61 ods. 3 Daňového poriadku veta prvá, ktorá znie: „Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania.“ Teda v tomto prípade 18. júlom 2016. Zároveň podľa kasačného súdu námietka žalobcu, že „rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly nemôže byť vyhotovené v skorší deň, než je deň, kedy príslušný orgán t.j. Finančné riaditeľstvo SR, pošle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného štátu“ - nemá zákonný podklad a nie je ani možné z nej vyvodit' nezákonný postup správcu dane a identifikovať ustanovenie Daňového poriadku, ktoré mal takto správca dane porušiť s takou intenzitou, ktorá by viedla k prijatiu relevantného záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, resp. konania, ktoré vydaniu preskúmaného rozhodnutia predchádzalo. Rovnako nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že ak príslušný orgán „odmietne zaslať žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu a vráti túto žiadosť správcovi dane, čo spôsobí, že príslušný orgán rozhodol, že nie je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. V tom čase je však už daňová kontrola na základe rozhodnutia správcu dane prerušená. Takéto prerušenie nemožno považovať za zákonné, lebo nebola splnená podmienka, že „je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.21a).“ Jednak v zmysle ust. § 61 ods. písm. b) Daňového poriadku o prerušení rozhoduje správca dane a realizuje tak vlastnú kompetenciu a z príslušných ustanovení Daňového poriadku nevyplýva, „aby správca dane nevydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly skôr, ako príslušný orgán zašle žiadosť o MVI príslušnému orgánu iného členského štátu“. Na uvedené nadväzuje aj nesprávny záver správneho súdu o skutočnosti, že konanie bolo prerušené skôr, ako vznikla prekážka vedúca k zákonnému dôvodu na prerušenie konania vyplývajúca z ust. § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a v spojení s týmto zistením vyvodenie nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Zároveň kasačnému súdu nie je zrejmé, ako uvedený záver, ktorým mal byť podľa správneho súdu podporený aj rozhodnutiami NS SR sp. zn. 5Sžfk/3/2018 zo dňa 21.02.2019 a sp. zn. 6Sžfk/62/2017 zo dňa 27.02.2019 - s týmito rozhodnutiami aj súvisí, resp. z týchto rozhodnutí explicitne vyplýva.

54. Z dôvodu vyššie uvedeného, preto kasačný súd nesúhlasí s názorom správneho súdu, ktorý tvrdí, že rozhodnutie správcu dane č. 103502558/2016 zo dňa 14. júla 2016 nemožno považovať za zákonné, ktoré by malo za následok prerušenie plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku poukazovaním správneho súdu na všeobecnú formuláciu z rozhodnutí kasačného súdu, že pri procese MVI by správca dane mal prerušiť daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácie príslušnému orgánu cudzieho štátu a v daňovej kontrole pokračovať dňom doručenia odpovede na túto žiadosť.

55. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je opodstatnená a preto postupoval podľa § 462 ods. 1 SSP a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu a opätovne vyhodnotí právny a skutkový stav vecí.

56. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 467 ods. 3 SSP tak, že ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

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

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

