Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/51/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4020200180
Dátum vydania rozhodnutia:	25. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Monika Valašiková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:4020200180.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: SLOVAK FINANCE s.r.o., so sídlom Medveďovej 15, Bratislava, IČO: 36 810 932, zastúpeného JUDr. Julián Lapšanský, advokátska kancelária, spol. s r. o., so sídlom Zelinárska 8, Bratislava, IČO: 45 941 815, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100610676/2020 zo dňa 05. marca 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-26S/16/2020 - 91 zo dňa 13. marca 2025, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. NR-26S/16/2020 - 91 zo dňa 13. marca 2025 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g) a § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100610676/2020 zo dňa 05. marca 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej len „správca dane“) č. 102192129/2019 zo dňa 18.09.2019 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.
2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že pre daňový subjekt vyplývajú z § 45 ods. 2 Daňového poriadku určité povinnosti, ktorých úlohou je, okrem iného, naplniť účel daňového konania, ktorým je zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných (hmotnoprávnych) daňových predpisov. Pokiaľ si daňový subjekt splní svoju primárnu povinnosť tvrdiť skutočnosti a na ich preukázanie predložiť dôkazy, správca dane je následne povinný daňovému subjektu postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámiť, ktoré tvrdenia sa mu zdajú sporné a vyzvať ho na ich dodatočné preukázanie.
3. K námietke, či musí byť z oznámenia správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku výslovne zrejmé, aké konkrétne pochybnosti správca dane vo vzťahu k tvrdeným skutočnostiam nadobudol, alebo či tieto pochybnosti môžu vyplývať aj implicitne z obsahu výzvy na vyjadrenie, poukázal správny súd na rozsudok Najvyššieho správneho súd SR sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022, na základe ktorého dospel k záveru, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku zaručuje kontrolovanému daňovému subjektu určitú ochranu v tom, že správcovi dane výslovne ukladá priamo dve povinnosti. Jednak povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo

úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a zároveň povinnosť vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
4. Podľa správneho súdu však procesný postup správcu dane v prejednávanej veci nemožno považovať za splnenie tejto povinnosti, keď správca dane v písomnostiach zo dňa 23.07.2018 a zo dňa 05.02.2019 síce oboznámil žalobcu s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií (ďalej ako „MVI"), avšak jasne a zrozumiteľne neformuloval svoje pochybnosti o pravdivosti prípadne úplnosti žalobcom doposiaľ tvrdených skutočností a ním predložených dokladov. Správca dane v uvedených písomnostiach zároveň žalobcu nevyzval, aby sa v ním určenej primeranej lehote vyjadril, prípadne aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
5. Zhrnutie výsledkov MVI, všeobecné konštatovanie, že žalobca hodnoverne nepreukázal dodanie tovaru deklarovaným odberateľom, bez zosumarizovania výsledkov prebiehajúcej daňovej kontroly na základe doručených odpovedí z MVI v spojení s tvrdeniami žalobcu a dokladmi, ktoré doposiaľ predložil, a poučenie o právach žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. c), d), e) a f) Daňového poriadku, nebolo podľa správneho súdu postačujúce na to, aby takýto písomný úkon správcu dane mohol byť považovaný za výzvu na odstránenie pochybností správcu dane s dôsledkom prechodu dôkazného bremena na daňový subjekt v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Na základe uvedeného podľa názoru správneho súdu oboznámenia adresované žalobcovi nespĺňajú ani len minimálne kvalitatívne požiadavky oznámenia pochybností správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a zároveň v nich úplne absentuje výzva správcu dane, aby sa žalobca v ním určenej primeranej lehote vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
6. Správny súd ďalej uviedol, že pochybnosti majú byť správcom dane oznámené daňovému subjektu jasne a určito (spravidla vo forme osobitnej výzvy). Nie je úlohou resp. povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu, aby „čítal medzi riadkami" a snažil sa pochopiť, prípadne zistiť, či vo vyjadreniach alebo písomnostiach správcu dane sú pochybnosti o jeho tvrdeniach prípadne dokladoch, ktoré predložil, a na základe akých konkrétnych skutočností správca dane k týmto pochybnostiam dospel. V prejednávanej veci bola daňová kontrola ukončená dňa 05.04.2019 doručením protokolu o daňovej kontrole č. 100767723/2019 zo dňa 02.04.2019 žalobcovi (§ 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku). Správny súd preverením obsahu administratívneho spisu nezistil v tomto žiaden iný úkon správcu dane, ktorý by bolo možné považovať za výzvu na odstránenie pochybností správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku pred ukončením daňovej kontroly doručením protokolu žalobcovi dňa 05.04.2019.
7. V zmysle uvedených zistení dospel správny súd k záveru, že pochybením správcu dane, spočívajúcom v porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku, sa správca dane dopustil vady v procesnom postupe, ktorá spôsobila nezákonnosť jeho rozhodnutia, pričom poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022. V dôsledku tejto vady nedošlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu tak, ako to správca dane predpokladal a súčasne preto nevznikla žalobcovi povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, nakoľko o nich ani nevedel.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ") v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa v § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že o všetkých zistených skutočnostiach a spôsobe ich zistenia bol žalobca oboznámený (oboznámenie s priebežnými výsledkami č. 101403252/2018 zo dňa 23.07.2018 a oboznámenie s priebežnými výsledkami č. 100376252/2019 zo dňa 05.02.2019). V rámci každého oboznámenia správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti a poučil žalobcu o jeho právach a povinnostiach vyplývajúcich mu z ustanovení Daňového poriadku. Zároveň správca dane zistené skutočnosti posúdil aj vo vzťahu k ustanoveniam § 43 zákona o DPH a žalobca tak mal jasnú vedomosť o tom, ktoré skutočnosti sú pri uplatňovaní jeho práv sporné. Po každom oboznámení bol zo strany správcu dane žalobcovi poskytnutý priestor, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov a svojich tvrdení preukázal relevantnými dôkazmi. Správca dane umožnil žalobcovi preukázať oprávnenosť uplatnenia oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu a poskytol mu dostatočný priestor na predkladanie jeho vyjadrení, dôkazov a ďalších návrhov na dokazovanie.

10. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v oboznámení zo dňa 23.07.2018 s odkazom na ustanovenia § 44, § 45 a § 46 Daňového poriadku žalobcovi oznámil, že deklarované plnenia (presne špecifikované konkrétne označenými faktúrami) preveroval prostredníctvom žiadostí o MVI. Správca dane podrobne uviedol zistenia vyplývajúce z MVI ohľadom zahraničných odberateľov žalobcu. S ohľadom na zameranie daňovej kontroly správca dane skúmal splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu na základe zistení (uvedených v oznámení zo dňa 23.07.2018) oznámil žalobcovi, že žalobcovi nepriznáva právo na oslobodenie týchto dodávok od dane podľa § 43 zákona o DPH, nakoľko žalobca hodnoverne nepreukázal dodanie tovaru odberateľom ABLATIV PLUS s.r.o. a MEGA UNIO TRANS Kft. v zmysle predložených faktúr.
11. Sťažovateľ mal za to, že v oznámení zo dňa 23.07.2018 správca dane zároveň poučil žalobcu o jeho právach podľa § 45 ods. 1 písm. c), d), e) a f) Daňového poriadku a povinnostiach podľa § 24 ods. 1 a§ 45 ods. 2 písm. a) až h) Daňového poriadku. S odvolaním na uvedené ustanovenia správca dane podľa sťažovateľa poskytol žalobcovi priestor, aby sa k uvedeným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Pochybnosti správcu dane podľa sťažovateľa vyplývajú z kontextu oboznámenia zo dňa 23.07.2018, najmä na str. 2 a 3, kde správca dane uvádza konkrétne zistené skutočnosti, ktoré spôsobili jeho pochybnosti. Rovnako považoval za nesporné, že žalobca prenos dôkazného bremena a pochybnosti správcu dane evidoval a akceptoval, nakoľko na oboznámenie zo dňa 23.07.2018 reagoval svojím podaním zo dňa 08.08.2018, v ktorom sa snažil pravdivosť údajov uvedených v predložených faktúrach a opodstatnenosť uplatneného práva na oslobodenie dodávok tovaru od dane preukázať.
12. Ďalej sťažovateľ namietal, že správca dane dňa 06.02.2019 zaslal žalobcovi aj Oboznámenie s priebežnými výsledkami kontrolných zistení pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2017 č. 100376252/2019 zo dňa 05.02.2019 s odkazom na ustanovenia § 44, § 45 a § 46 Daňového poriadku. V uvedenom oboznámení žalobcovi oznámil, že (aj na základe návrhov žalobcu) opätovne preveroval tvrdenia žalobcu žiadosťami o MVI. Zhrnul zistenia vyplývajúce z odpovedí maďarskej a českej daňovej správy a uviedol, že skúmal splnenie podmienok oslobodenia od dane a na základe zistení nepriznal žalobcovi dodanie tovaru s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH. Pochybnosti správcu dane aj v tomto prípade vyplývali z kontextu dokumentu, najmä na str. 2, 3 a 4, kde správca dane uviedol konkrétne zistené skutočnosti, ktoré spôsobili pochybnosti správcu dane. Aj v oznámení zo dňa 05.02.2019 správca dane poučil žalobcu o jeho právach a povinnostiach. S odvolaním na uvedené ustanovenia správca dane poskytol žalobcovi dostatočný časový priestor na vyjadrenie a preukázanie opodstatnenosti uplatneného oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Na uvedené oboznámenie zo dňa 05.02.2019 už žalobca nereagoval.
13. Záverom sťažovateľ dodal, že konštatovanie správneho súdu, že správca dane v procese daňovej kontroly účinne nevyjadril pochybnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku je podľa neho nesprávne, nakoľko správca dane opakovane oznámil svoje pochybnosti viažuce sa k relevantným skutkovým a právnym okolnostiam síce obšírne, ale z ich podstaty a celého kontextu je zrejmé, že spochybnil sporný obchod žalobcu, keď tvrdil, že neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/2/2024 zo dňa 25.09.2024.
14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 29.05.2025 uviedol, že sa plne stotožňuje s názorom správneho súdu v napadnutom rozsudku. Správca dane podľa neho v priebehu daňovej kontroly nerozlišoval medzi oznámením pochybností a oznámením kontrolných zistení. Správca dane síce oboznamoval žalobcu v priebehu daňovej kontroly so svojimi kontrolnými zisteniami vrátane výsledkov medzinárodnej výmeny informácií, avšak ani raz neformuloval jednoznačne svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených v priebehu daňovej kontroly žalobcom.
15. Podľa žalobcu správca dane vo svojich podaniach adresovaných žalobcovi ani raz nevyzval, aby sa v ním určenej primeranej lehote vyjadril k pochybnostiam alebo aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Nedošlo tak k splneniu vyššie zákonných predpokladov, aby mohlo dôjsť k prenosu dôkazného bremena na žalobcu.
16. Záverom dodal, že nemožno akceptovať tvrdenie sťažovateľa, že požiadavky § 46 ods. 5 Daňového poriadku boli v prípade daňovej kontroly naplnené v inej forme, keď správca dane sformuloval svoje pochybnosti obšírne a v širšom kontexte. Poukázal pritom aj na logický, teleologický, gramatický a systematický výklad právnej normy. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie na kasačnom súde

17. Prejednávaná vec bola dňa 17.06.2025 predložená Najvyššiemu správnemu súdu ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S a je vedená pod sp. zn. 4Sfk/51/2025.
18. 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 sťažovateľa nie je dôvodná.
19. Kasačný súd z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na DPH za zdaňovacie obdobie január 2017. Žalobca si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2017 vykázal nadmerný odpočet v sume 18.347,58 eur. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím č. 102192129/2019 zo dňa 18.09.2019 podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.660,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2017, teda znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 18.347,58 eur na sumu 12.687,58 eur. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že neboli splnené podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko u deklarovaných odberateľov ABLATIV PLUS s.r.o. a MEGA UNIO TRANS Kft. nebolo preukázané nadobudnutie a prijatie tovaru - motorových vozidiel.

20. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.660,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2017, teda znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 18.347,58 eur na sumu 12.687,58 eur z dôvodu nesplnenia podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).
21. Proti tomuto rozhodnutiu podľa žalobca správnu žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom správneho súdu, ktorý je predmetom tohto kasačného konania.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.
23. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.
24. Podľa§ 3 ods. 1 Daňového poriadku 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.
25. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.
26. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, 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.
27. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť záver správneho súdu o nedodržaní postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď tento konštatoval, že oboznámenia adresované a doručené sťažovateľovi

nespĺňali ani len minimálne kvalitatívne požiadavky oznámenia pochybností správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku a zároveň v nich absentovala výzva na vyjadrenie sa v ním určenej primeranej lehote, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
28. Kasačný súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležite skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno- právnymi predpismi.
29. Zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa Všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi.
30. Pre správne posúdenie námietky ohľadne nedodržania postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku je podľa kasačného súdu podstatný výklad a aplikácia inštitútu vytýkacieho konania v rámci daňovej kontroly. Zo znenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyplývajú správcovi dane dve povinnosti a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.
31. Hoci je pravdivé tvrdenie, že z formálneho hľadiska uvedené ustanovenie nedefinuje, formu výzvy, resp. že pochybnosti musia byť daňovému subjektu oznámené osobitným písomným podaním, z hľadiska materiálneho musí správca dane teda identifikovať konkrétne skutočnosti, na ktoré tvoria dostatočný základ pre dôvodné pochybnosti že o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov existujú dôvodné pochybnosti. Z uvedeného dôvodu preto môže mať oznámenie pochybností správcu dane formu osobitného písomného oznámenia ale napríklad aj formu zápisnice z ústneho pojednávania, avšak za dôsledného dodržania účelu a obsahu vytýkacieho konania. Ako vyplýva z rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 9Afs/110/2007-113 zo dňa 14.10.2008, výzva vo vytýkacom konaní má oznamovať pochybnosti správcu dane jasným a zrozumiteľným spôsobom tak, aby daňový subjekt bol schopný na ňu kvalifikovane reagovať. Ako bolo totiž aj správnym súdom zdôraznené, následkom takejto výzvy podľa ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku dochádza k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt.
32. V kontexte prejednávanej veci tak kasačný súd konštatuje, že sa nestotožnil s právnym posúdením správneho súdu v tom, že by vo vzťahu k osobe žalobcu neboli dostatočne jasne odkomunikované pochybnosti správcu dane v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Predmetné oboznámenia žalobcu (oboznámenie s priebežnými výsledkami správcu dane č. 101403252/2018 zo dňa 23.07.2018 a č. 100376252/2019 zo dňa 05.02.2019) obsahovali zhrnutia výsledkov MVI a zistenia správcu dane ako aj konštatovanie, že žalobca hodnoverne nepreukázal dodanie tovaru deklarovaným odberateľom vo vzťahu k ustanoveniam § 43 zákona o DPH. V rámci každého oboznámenia správca dane tak vyhodnotil zistené skutočnosti a žalobca tak mal jasnú vedomosť o tom, ktoré skutočnosti sú pri uplatňovaní jeho práv sporné.
33. Je pravdou, že správca dane oznámil svoje pochybnosti viažuce sa k relevantným skutkovým a právnym okolnostiam obšírne, ale z ich podstaty je zrejmé, že spochybnil sporný obchod žalobcu kvôli nesplneniu podmienok podľa § 43 zákona o DPH. Konštatovanie správneho súdu, že správca dane v procese daňovej kontroly obsahovo v predmetných oboznámeniach nevyjadril pochybnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je preto podľa kasačného súdu nesprávne.
34. Podľa rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/2/2024 zo dňa 25.09.2024: „Vytýkacie konanie upravené v § 46 ods. 5 Daňového poriadku má právne následky prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt, ale je dôležité mať na zreteli, že sa jedná o postup v rámci daňovej kontroly, pričom hoci pochybnosti správcu dane musia obsahovať aj právny základ, finálna právna kvalifikácia (t. j. posúdenie splnenia konkrétnych hmotnoprávnych podmienok) je obsiahnutá až v následných rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacom konaní, ktoré však zároveň nemôžu byť

prekvapivé.“ Z uvedeného dôvodu nemožno ani očakávať, že by v daných oboznámeniach správca dane formuloval právnu kvalifikáciu s jednoznačnými závermi, keďže následne je možné ďalej bližšie objasňovať konkrétne skutočnosti, ktoré vyvstali z prípadných vyjadrení a pripomienok daňového subjektu, pričom samozrejme je možné aj doplnenie dokazovania. V tomto prípade správca dane na základe vyjadrenia žalobcu k oboznámeniu s priebežnými výsledkami správcu dane č. 101403252/2018 zo dňa 23.07.2018 preveroval tvrdenia daňového subjektu a doplnil dokazovanie ďalšími žiadosťami o MVI. Možno tak uviesť, že aj žalobcovi bolo zrejmé, aké skutočnosti považoval správca dane za sporné, prípadne nepreukázané a aké skutočnosti by mal žalobca vyvrátiť, resp. preukázať.
35. Záverom k tomuto bodu možno uviesť, že iba všeobecné sumarizovanie skutočností zistených v rámci daňovej kontroly správcom dane nemusí automaticky znamenať, že nebol naplnený účel oznámenia pochybností správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pokiaľ z nich sú daňovému subjektu jasne zrejmé pochybnosti správcu dane týkajúce sa sporného obchodu.
36. Kasačný súd však súhlasne s názorom správneho súdu uvádza, že správca dane ani v jednom z predmetných oboznámení (oboznámenie s priebežnými výsledkami správcu dane č. 101403252/2018 zo dňa 23.07.2018 a č. 100376252/2019 zo dňa 05.02.2019), ale ani v iných písomnostiach, žalobcu nevyzval aby sa k zisteniam správcu dane vyjadril a nejasnosti vysvetlil, prípadne doplnil dôkazy na preukázanie svojich tvrdení. Podľa kasačného súdu tak správca dane počas daňovej kontroly nesplnil povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k uvedeným zisteniam vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal tak, aby mohlo dôjsť k prenosu dôkazného bremena na žalobcu a tak, ako to vyžaduje ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Z uvedeného dôvodu sú tieto námietky sťažovateľa nedôvodné.
37. Kasačný súd ďalej konštatuje, že nebolo možné naplniť účel inštitútu vytýkacieho konania v rámci daňovej kontroly, ktorým je uplatnenie práv daňového subjektu a možnosť unesenia vlastného dôkazného bremena počas daňovej kontroly, nakoľko nebol daňovému subjektu (žalobcovi) vytvorený dostatočný priestor na vyvrátenie pochybnosti správcu dane. Kasačný súd podporne odkazuje na záver vyplývajúci z uznesenia rozšíreného senátu Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 9Afs/110/2007-102 zo dňa 08.07.2008, ktorý zdôraznil, že zmyslom a účelom vytýkacieho konania je predovšetkým vytvorenie možnosti pre daňový subjekt, aby na pochybnosti správcu dane reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniknuté nejasnosti či nezrovnalosti týkajúce sa jeho daňové povinnosti vysvetlil, resp. odstránil.
38. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že poučil žalobcu o jeho právach a možnosti sa vyjadriť, pričom ďalej poukázal na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/2/2024 zo dňa 25.09.2024. Kasačný súd uvádza, že v konaní sp. zn. 4Sfk/2/2024 sa jednalo o odlišnú skutkovú situáciu, v ktorej správca dane daňový subjekt jasne poučil o možnosti sa k zisteniam správcu dane vyjadriť a nezrovnalosti vysvetliť, a to v lehote 8 dní od doručenia oznámenia a zároveň v ňom odkázal na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku spolu s parafrázovaným znením dotknutého ustanovenia. Preto je námietka sťažovateľa aj v tomto smere nedôvodná. Podľa kasačného súdu nepostačuje, že správca dane v prejednávanej veci (konkrétne v oboznámeniach s priebežnými výsledkami správcu dane) poučil žalobcu o svojich právach a povinnostiach podľa § 45 Daňového poriadku, ktoré mu však prislúchajú nezávisle počas celej doby výkonu daňovej kontroly.
39. Ako už bolo uvedené, z ustanovenia § 46 ods. 5 vyplýva jednoznačná a obligátorna povinnosť pre správny orgán vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Uvedený záver, že má mať daňový subjekt možnosť pred ukončením daňovej kontroly (teda pred doručením protokolu) k vytýkaným skutočnostiam sa nielen vyjadriť, ale aj mať reálnu (nielen formálnu) možnosť doplniť neúplné údaje, vysvetliť nejasnosti, opraviť nepravdivé údaje a riadne preukázať pravdivosť údajov, vyplýva aj z gramatického výkladu predmetnej normy. Postupom správcu dane, v ktorom žalobcu len bezbreho poučil o jeho všeobecných právach, nemožno chápať ako výzvu na vyjadrenie či predkladanie dôkazov a rovnako nemožno konštatovať prenesenie dôkazného bremena na žalobcu.
40. Podľa kasačného súdu táto povinnosť správcu dane vyzvať daňový subjekt podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nepredstavuje iba bezúčelnú formalitu. Preto považuje za správne konštatovanie správneho súdu, že žalobca nemohol z citovaných oznámení nijako predpokladať a rozlíšiť, že sa jedná o vytýkacie konanie, po ktorom bude nasledovať ukončenie daňovej kontroly a vydanie protokolu. Uvedené oboznámenia tak mohli pre daňový subjekt predstavovať iba jednu z písomností, ktorými správca dane oboznamuje o nových skutočnostiach zistených v procese daňovej kontroly. Daňový subjekt mal tak následne možnosť účinnej obrany iba po ukončení daňovej kontroly, a to v rámci

vyrubovacieho konania, konkrétne vo vyjadrení sa ku skutočnostiam uvedeným v protokole z daňovej kontroly.
41. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, že „účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly“.
42. Rovnaký záver tiež možno vyvodiť aj z teleologického výkladu ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Účelom a cieľom tejto právnej normy je totiž nepochybne prostredníctvom vytýkacieho konania v rámci daňovej kontroly umožniť odstrániť a vysvetliť pochybnosti správcu dane osobitne k dokladom predloženým kontrolovaným daňovým subjektom. Prostredníctvom tohto inštitútu dochádza jednak k posilneniu základnej zásady daňového procesu - zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, v rámci ktorej najvýznamnejšou je práve komunikácia medzi správcom dane a daňovým subjektom, konkrétne s cieľom vytvoriť už v priebehu daňovej kontroly priestor pre daňový subjekt účinne reagovať na prípadné objektívne pochybnosti správcu dane, tieto vysvetliť, resp. odstrániť - priblížiť sa k materiálnej pravde už v rámci daňovej kontroly.
43. Postup správcu dane v predmetnej veci predstavuje z pohľadu zákonnosti samotného priebehu daňovej kontroly, práve s poukazom na nerešpektovanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pre kasačný súd zásah do procesných práv sťažovateľa takej intenzity, že ho nemôže prehliadnuť, nakoľko by tým rezignoval na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je zabezpečovať ochranu práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb proti nezákonným rozhodnutiam a postupom orgánov verejnej správy.
44. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).
45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému (sťažovateľovi) priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.
46. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.