

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/113/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200002
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200002.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, právne zastúpeného spoločnosťou KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Apollo Business Center II, blok A, Prievozská 4, 821 09, Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102506823/2019 zo dňa 6. novembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/1/2020-179 zo dňa 16. júna 2022, takto

rozhodol:

- Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- Návrh žalobcu na prerušenie kasačného konania sa **z a m i e t a**.
- Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov (ďalej aj ako „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 101033064/2018 zo dňa 24. mája 2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 856 252,12 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 221 234,57 € a vyrubil daň v sume 635 017,55 €. Na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013.

2. O odvolaní daňového subjektu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102280893/2018 zo dňa 19. novembra 2018, pričom zrušil rozhodnutie správcu dane č. 101033064/2018 zo dňa 24. mája 2018 a vec vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný konštatoval, že správca dane nesprávne vyhodnotil zistený skutkový stav v prípade neuznania odpočítania dane vo výške 88 139,26 € z faktúry z 30. septembra 2013 vyhotovenej daňovým subjektom Podtatranská hydina a.s. za opracovanie mäsa a v prípade nepriznania oslobodenia od dane pri dodaní tovaru pre poľského odberateľa WEROMIT KATARZYNA WYLUPEK a pre litovského odberateľa UAB „TRIADOS“ Vilnius, Litva na základe faktúr, ktoré boli predmetom preverovania.

3. Správca dane riadiac sa právnym názorom odvolacieho orgánu doplnil dokazovanie a opätovne vyhodnotil zistený skutkový stav a vydal rozhodnutie č. 101228190/2019 zo dňa 22. mája 2019 (ďalej

len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 759 714,84 €, pričom nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 221 234,57 € a vyrubil daň v sume 538 480,27 €.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102506823/2019 zo dňa 6. novembra 2019, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane.

5. Podľa žalovaného správca dane v rámci konania preukázal vedomosť žalobcu o charaktere obchodných transakcií daňového subjektu Podtatranská hydina a.s. so spoločnosťou TrueCom s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Uviedol, že spoločnosť Podtatranská hydina a.s. (personálne prepojený s žalobcom) sa s plným vedomím zúčastňoval na obchodných transakciách poznačených podvodom, pretože ich sám organizoval, dával pokyny dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že on sám je skutočným odberateľom tovaru (nie spoločnosť TrueCom s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o.), a aj o skutočnosti, že spoločnosti TrueCom s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. sú len umelými článkami obchodného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu pre spoločnosť Podtatranská hydina a.s., ktorá následne dodala tento tovar žalobcovi, pričom ten si neoprávnene odpočítal daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr od daňového subjektu Podtatranská hydina a.s., ktorej mali tovar dodať TrueCom, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Rovnako sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe a priznania práva na náhradu trov konania.

7. Správny súd rozsudkom č.k. 2S/1/2020-179 zo dňa 16. júna 2022 (ďalej aj ko „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správca dane.

8. Správny súd sa v úvode právneho posúdenia zaoberal námietkou žalobcu ohľadom začiatku, ukončenia a následného prerušenia daňovej kontroly správcom dane, k čomu správny súd uviedol, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote ustanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pretože daňová kontrola netrvala viac ako 365 dní. Žalobnú námietku nedodržania dĺžky daňovej kontroly správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

9. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom porušenia jeho práva na spravodlivý proces z dôvodu nedostatočného odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného správny súd poukázal na to, že podľa judikatúry ESLP, ako aj Ústavného súdu SR nemusí krajský súd reagovať na každú jednu žalobnú námietku, ktorá bola daná súdu podrobnou odpoveďou, avšak rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia daňových orgánov, ako aj s dôrazom na záver správneho súdu, ktorý vyvodí tento zo všetkých relevantných námietok žalobcu, ktoré boli podané voči odôvodneniu napadnutého rozhodnutia daňových orgánov, pričom podrobne správny súd uvedie dôvody, pre ktoré bolo správcom dane rozhodnuté o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH s dôrazom na hlavnú podstatnú žalobnú námietku, ktorú daňový subjekt ako žalobca podanej žaloby podáva.

10. K námietke ohľadom neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, správny súd argumentoval tým, že daňové orgány vychádzali z dôkazov a z predložených listín v tom smere, že tieto logicky a skutkovo vyhodnotili, pričom sa daňové orgány vysporiadali so všetkými protichodnými tvrdeniami, ako aj obsahom týchto predložených dokladov a podkladov vo svojich rozhodnutiach tak správca dane ako aj žalovaný.

11. Čo sa týka žalobnej námietky neodôvodneného prenesenia dôkazného bremena na žalobca, podľa správneho súdu vzhľadom na skutočnosť, že všetky tri spoločnosti boli opakovane nezastihnuteľné, tak teda čo sa týka reálneho využívania sídla a to konkrétne spoločnosť TrueCom, s.r.o. Košice, ako aj SLOVAKIA FARMA s.r.o. a spoločnosť Mirbes s.r.o. na adrese Popradská 66, Košice, ako aj nemožnosť

predvedenia, resp. vypočítania konateľov či už bývalých alebo súčasných uvedených spoločností, malo za dopad opakované porušenie povinnosti pri daňovej kontrole a to z dôvodu, že správca dane mal oprávnené pochybnosti a podozrenia, že záujem žalobcu ako daňového subjektu smeruje jednoznačne k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľov spoločností TrueCom, s.r.o., ako aj SLOVAKIA FARMA s.r.o. a nakoniec spoločnosti Mirbes s.r.o., ktorá mala byť do daňového reťazca zapojená. Podľa názoru správneho súdu správca dane správne vykonal dokazovanie, ktorého výsledkom bolo nepriznanie odpočítania dane z faktúr od daných spoločností, nakoľko žalobca sa pri plnom vedomí zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t. j. na žalobcom deklarovaných obchodných transakciách so spoločnosťami TrueCom, s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o., či Mirbes s.r.o., aj keď vedel, že sú to nastrčené firmy.

12. Správny súd rovnako poukázal na aplikovanie rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-439/04 a C-442/04 Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recycling Sprl., v ktorom SD EÚ uzavrel, že pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na karuselovej podvodnej daňovej operácii, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca. Uvedené rozhodnutie SD EÚ je podľa správneho súdu aplikovateľné na prípad žalobcu vo vzťahu k spoločnostiam TrueCom, s.r.o., Mirbes s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Pokiaľ ide o kontrakomunitárne dodanie pre odberateľa WERONIT KATARZYNA WYLUPEK Poľsko, ako aj UAB „TRIADOS“ Poľsko, Vilnius, Litva, nebolo podľa správneho súdu potrebné dokazovať podvodné konanie, keďže neboli splnené hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od DPH v zmysle ustanovenia § 43 zákona.

13. V súvislosti s otázkou nedôvodného prenesenia dôkazného bremena správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11. júna 2019, ako aj na ďalšie rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR v danej problematike, konkrétne sp. zn. 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31. mája 2022, ako aj rozsudok sp. zn. 10Sžfk/26/2019 zo dňa 25. mája 2022. Správny súd zdôraznil, že dôkazným bremenom je v prvom rade zaťažený daňový subjekt, teda žalobca, ktorý deklaruje predloženou faktúrou svoje právo na odpočet DPH. Až následne vstúpi správca dane do úlohy povinného dokazovať, či žalobca má právo na odpočet DPH alebo nie.

14. Vo vzťahu k žiadosti o predloženie prejudiciálnych otázok správny súd uviedol, že touto žiadosťou v danom konaní nezaoberal a návrh na predloženie opätovnej žiadosti na prejudiciálne otázky zo dňa 25. mája 2021 zamietol, z dôvodu, že táto žiadosť bola posudzovaná v konaní 5Sžfk/34/2018, v ktorom Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zaoberal vyriešením otázky na základe podaného návrhu na predloženie prejudiciálnych otázok SD EÚ, ktorý vo veci rozhodol dňa 30. septembra 2021 rozsudkom sp. zn. C-186/20. Správny súd pritom poukázal na obdobné konania, vedené na Najvyššom správnom súde SR, v ktorých bolo rozhodnuté pod sp. zn. 3Sžfk/78/2019 dňa 31. mája 2021, ako aj v obdobných veciach týkajúcich sa Podtatranskej hydiny a.s., kde bolo pod sp. zn. 10Sžfk/26/2019 Najvyšším správnym súdom SR rozhodnuté 25. mája 2022.

15. Pokiaľ žalobca argumentuje poukazom na rozsudky tak Krajského súdu v Bratislave, ako aj Krajského súdu v Trnave, správny súd argumentuje tým, že uvedené rozhodnutia nie sú právoplatnými rozhodnutiami potvrdenými kasačným súdom a preto sa k uvedeným rozhodnutiam správny súd nevyjadroval. Pokiaľ žalobca argumentuje poukazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 3Sf 1/2009, 3Sf 2/2009 a Sf 107/2009 ohľadom dĺžky daňovej kontroly, k tejto problematike sa správny súd vyjadril poukazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR vo veci 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022, ktorý sa zaoberá problematikou prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI. Uvedené poukazy na tieto rozhodnutia preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. Okrem iného ide o rozhodnutia staršieho dáta, ktorých judikatúra v súčasnej dobe bola prelomená.

16. K žalobnej námietke týkajúcej sa neoznámeneia dôvodu, pre ktorý bola začatá daňová kontrola u daňového subjektu, teda u žalobcu za september 2013, správny súd argumentoval tým, že v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu, čo bolo v danom prípade splnené oznámením o začatí daňovej kontroly, ktoré bolo doručené daňovému subjektu dňa 23. januára 2014. Z ustanovenia Daňového poriadku pritom podľa jeho názoru nevyplýva konkrétny postup, podľa ktorého by mal správca dane mať povinnosť oznamovať žalobcovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola. Pokiaľ išlo o skutkové zistenia, tieto podľa správneho súdu na základe

rozsiahleho dokazovania správcu dane preukazujú podvodné konanie, tak z tohto zistenia daňové orgány vychádzali a nemuseli vyčakať na prípadné trestné konanie. Na základe uvedeného preto správny súd vyhodnotil žalobnú námietku ako nedôvodnú.

17. Vo vzťahu k namietanému používaniu pojmov: „zmiznutý obchodník“, „nárazník“, „účelovo rozložená spoločnosť“ a žalobcovej argumentácií, že sa považuje za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá nakupovala tovary od obchodných partnerov s pochybnou povestou, o čom nevedela, avšak na samotných podvodoch sa ona sama nezúčastňovala, správny súd uviedol, že táto námietka nebola dostatočne vymedzená tak, aby mohol k nej bližšie zaujať stanovisko a preskúmať uvedenú námietku, správny súd k tomuto sa vyjadril len v tom zmysle, že uvedené pojmy sú vyjadrovacou metódou správcu dane, ako aj žalovaného v rámci vykonanej daňovej kontroly, pričom uvedené názvy v žiadnom prípade nijako nedeňonestujú postavenie žalobcu, ale poukazujú na to, v akom postavení sa preukazujú, alebo v akom postavení boli v čase výkonu daňovej kontroly spoločnosti, ktoré sú, alebo boli za zdaňovacie obdobie september 2013 obchodnými partnermi žalobcu. Preto správny súd uvedenú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

18. Vo vzťahu k namietanej nepreskúmateľnosti a svojoľnosti vydaných rozhodnutí, ktorým absentuje riadne odôvodnenie, správny súd poukázal, že žalobca neuviedol, z akých dôvodov a k čomu sa mal ešte žalovaný vyjadriť, prípadne správca dane s poukazom na vykonané dôkazy, ako aj na odôvodnenie odvolania voči prvostupňovému rozhodnutiu. Podľa správneho súdu žalovaný ako odvolací orgán sa vyjadril ku každej jednej námietke odvolávajúceho sa žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu, preto má za to, že rozhodnutie tak správcu dane, ako aj žalovaného boli vydané v súlade s Daňovým poriadkom, ako aj zákonom o DPH. Správny súd preto po preskúmaní napadnutých rozhodnutí tak správcu dane, ako aj žalovaného dospel k záveru, že rozhodnutia boli vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu s poukazom na rozsiahle dokazovanie správcu dane, z ktorého vyvodil tak správca dane, ako žalovaný správny právny názor, ktorý vo svojom rozhodnutí správca dane, ako aj žalovaný dostatočne odôvodnili.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

19. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/, f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušuje a vec vracia prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti navrhol opätovné podanie prejudiciálnych otázok v nasledovnom znení:

1. Lehoty uvedené v čl. 10 Nariadenia 904/2010 majú pre žiadaný orgán záväzný charakter alebo odporúčací charakter?

2. V prípade, ak žiadaný a žiadúci orgán neaplikujú postup v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia 904/2010, je povinný žiadaný orgán poskytnúť informácie výhradne v lehote uvedenej v čl. 10 Nariadenia 904/2010?

3. V prípade, ak žiadaný orgán a žiadúci orgán uzavru osobitnú dohodu v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, môžu lehotu na poskytnutie informácií predĺžiť o ľubovoľnú lehotu alebo len o lehotu definovanú v čl. 10 Nariadenia 904/2010?

4. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neuzavretie osobitnej dohody medzi žiadaným a žiadúcim orgánom o predĺžení lehoty na poskytnutie informácií v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?

5. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neinformovanie žiadajúceho orgánu o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote v zmysle čl. 12 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?

6. V prípade, ak žiadaný orgán prekročí odlišnú lehotu dohodnutú na základe dohody v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, takéto prekročenie je možné považovať za porušenie Nariadenia 904/2010?

21. Uvedený postup navrhol z dôvodu, že podľa jeho názoru rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-186/20 vo veci HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021 nepodáva dostatočné odpovede na problematiku výkladu ustanovení Nariadenia vo vzťahu k predmetnej právnej veci.

22. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd jednoznačne konal v rozpore s ustanovením § 100 ods. 3 SSP, a to tým, že nerešpektoval zákaz realizácie procesných úkonov počas prerušeného správneho súdneho konania, keďže v čase, bolo konanie prerušené, a napriek k tomu realizoval procesné úkony, a to prípravu pojednávania, doručovanie predvolania na pojednávanie, zaslanie výzvy a zisťovanie stanoviska sporových strán k vytýčeniu pojednávania a iné procesné úkony. V tomto kontexte namietal aj to, že správny súd pokračoval v konaní viac ako tri mesiace po odpadnutí prekážky, avšak nevydal rozhodnutie o pokračovaní v konaní.

23. Následne vo viacerých častiach kasačnej sťažnosti namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí správnych orgánov ako aj správneho súdu, a to z dôvodov, že z rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, aké skutočnosti sa stali podkladom pre rozhodnutie a prečo dôkazy predložené žalobcom neboli zohľadnené v čoho dôsledku zo strany daňových orgánov došlo podľa jeho názoru k nedostatočne zistenému skutkovému stavu s nedostatočným odôvodnením rozhodnutia.

24. V týchto intenciách namietal, že správny súd nevyhodnotil vykonané dôkazy v nadväznosti na to, či nie sú pochybné a či z nich je možné ustáliť skutkový stav tak, ako ho ustálili správne orgány, pričom tie mali podľa jeho tvrdení rozhodnúť bez prihliadnutia na sťažovateľom uvádzané skutočnosti a bez vysporiadania sa s námietkami žalobcu. Rovnako postupoval podľa žalobcu aj správny súd, ktorý sa bez ďalšieho stotožnil s postupom prvostupňového orgánu a žalovaného a neodstránil rozpory v týchto rozhodnutiach. Týmto spôsobom došlo podľa sťažovateľa k porušeniu práva účastníka konania na súdnu a inú právnu ochranu ako aj narušeniu právnej istoty, a porušeniu základných zásad správneho konania podľa § 3 Správneho poriadku.

25. Sťažovateľ ďalej namietal prenesenie dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu, kde poukázal najmä na skutočnosť, že prvostupňovému orgánu boli predložené listinné dôkazy (žalobca v kasačnej sťažnosti nešpecifikoval aké), ktoré neboli v prvostupňovom rozhodnutí ani rozhodnutí žalovaného vyhodnotené. Žalobca ďalej namietal, že rozhodnutia prvostupňového orgánu a žalovaného sú založené na tom, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva bol vyhodnotený ako rozhodujúci listinný dôkaz na účely preukázania splnenia podmienok oslobodenia od dane. S takýmto vyhodnotením sa žalobca nestotožňuje. Nestotožnil sa ani s vyhodnocovaním skutkového stavu na základe zistených porušení veterinárnych predpisov, ktoré podľa žalobcu nemajú vplyv na daňové povinnosti. Spochybnil tiež vyhodnocovanie ekonomickej neaktivity obchodného partnera žalobcu, nakoľko nesúviselo so zdaňovacím obdobím. Správny súd sa podľa žalobcu dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď právnu argumentáciu prvostupňového orgánu a žalovaného týkajúcu sa dôkazného bremena považoval za dostatočne presvedčivú.

26. Ďalšou námietkou sťažovateľa bolo nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Na podporu svojich tvrdení poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-204/13, C- 368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02, C-162/07, C-425/06, C- 277/09, C-439/04 a C-440/04. Zdôraznil, že s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH, pokiaľ platiteľ dane nespáchal daňový podvod.

27. Ďalej argumentoval rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-624/15, C-80/11 a C-1425/11. Sťažovateľ uviedol, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Tvrdil, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH a správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

28. Podľa názoru sťažovateľa bol správca dane poukazujúc na nález Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 z 18. novembra 2008 a § 46 ods. 3 Daňového poriadku povinný uviesť dôvod začatia výkonu daňovej kontroly. Keďže správca dane žalobcovi tento dôvod neuviedol, má za to, že daňová kontrola bola vedená svojvoľne a teda nezákonne. Argumentoval, že v súvislosti s výkonom daňovej kontroly nemôže byť jej začatie a uskutočňované len na svojvoľi daňového orgánu, ale musia existovať a byť oznámené konkrétne dôvody, ktoré sú v čase začatia daňovej kontroly vopred známe.

29. Ďalej namietal používanie termínov ako „naráznik“, „zmiznutý obchodník“, „účelovo vložená spoločnosť“ bez ich vysvetlenia či náležitého odôvodnenia. V tejto súvislosti žalobca poukázal najmä na skutočnosť, že ide o terminológiu používanú v súvislosti s daňovými podvodmi. Zistený stav však podľa neho daňové orgány nevyhodnotili z hľadiska judikatúry SD EÚ a teda prijali tieto závery na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu, čo podľa sťažovateľa umocňuje nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Daňové orgány podľa sťažovateľa opomenuli, že v podvodom poznačených transakciách sa môžu ocitnúť aj nevinne zúčastnené subjekty a bez toho, aby túto možnosť riadne posúdili, vyhodnotili žalobcu ako subjekt podieľajúci sa na podvodnom reťazci. Sťažovateľ v tomto kontexte argumentoval aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

30. Sťažovateľ následne poukázal na odmietnutie predložených dôkazov zo strany daňových orgánov. Zastával názor, že doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu boli z jeho strany predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca dane účelovo spochybňoval skutočnosti v nich deklarované. Žalovaný, správca dane a správny súd sa podľa názoru sťažovateľa sústredili len na vznášanie pochybností, avšak nepreukázali nepravdivosť dokumentácie predloženej sťažovateľom. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, že v predmetnej veci bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, nakoľko správca dane vykonal „len kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli zo strany správcu dane vyselektované tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností“.

31. Ďalej namietol nestrannosť daňových orgánov a správneho, keďže mal za to, že nazerali na žalobcu ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní. Zároveň bol toho názoru, že daňové orgány v predmetnom konaní nad rámec svojej právomoci konkurovali príslušným orgánom činným v trestnom konaní, pričom zaujali postavenie zákonného sudcu rozhodujúceho o vine a nevine sťažovateľa v časti naplnenia skutkovej podstaty trestného činu podvodu, v oblasti správy daní.

32. Sťažovateľ rovnako naznačoval, že došlo k porušeniu právneho rámca stanoveného správnym poriadkom, ktorý stanovuje zákonné náležitosti rozhodnutia vydaného v správnom konaní. Rovnako namietal, že správny súd sa nevysporiadal dostatočne so všetkými námietkami uvedenými v správnej žalobe, pričom upriamil pozornosť na otázku dĺžky daňovej kontroly, vykonaného dokazovania zo strany žalovaného a správcu dane a činnosti spoločnosti Mirbes s.r.o., SLOVAKIA FARMA s.r.o. a ekonomickej kauze. Správny súd sa podľa jeho názoru nekriticky stotožnil so závermi žalovaného a správcu dane napriek tomu, že podľa sťažovateľa sú napadnuté rozhodnutia práve absenciou jasného a zrozumiteľného odôvodnenia nepreskúmateľné. Pokiaľ súd považoval argumentáciu sťažovateľa za nesprávnu mal nedôvodnosť takýto námietok podľa sťažovateľa jasne a zrozumiteľne vysvetliť.

33. Na stranách 49. až 62. kasačnej sťažnosti žalobca namietal prekročenie zákonnej dĺžky daňovej kontroly s ohľadom na porušenie princípu proporcionality pri prerušení daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Daňová kontrola bola podľa žalobcu prerušená na dlhšie ako v zmysle čl. 10 nariadenia mohla byť, čo spôsobilo predĺženie daňovej kontroly nad rámec zákonných možností a následne nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na množstvo rozsudkov krajských súdov, ktoré nazýva judikatúrou a na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 3Stf/1/2009 z 29. januára 2009; sp. zn. 3Stf/2/2009 z 29. januára 2009 a pod.), v zmysle ktorej je protokol z daňovej kontroly, ktorá prekročila zákonom stanovenú dĺžku, nezákonne získaným dôkazným prostriedkom.

34. Žalovaný sa vo vyjadrení kasačnej sťažnosti stotožnil s napadnutým rozhodnutím správneho súdu a zotrval na svojich predchádzajúcich vyjadreniach. Navrhol preto aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h/ SSP.

36. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

37. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

38. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

39. Kasačný súd zistil, že správny súd v danej veci v procese súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného postupoval v súlade s procesnými pravidlami nastolenými v SSP, keď súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu napadnutého žalobou, vykonal náležite v zmysle zákona o DPH, ako aj smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 s dostatočným odôvodnením.

40. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, s námietkami sťažovateľa uvedenými v kasačnej sťažnosti a s prihliadnutím na § 461 SSP dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

41. Kasačný súd na úvod ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa musí uviesť, že sťažovateľ síce podal rozsiahlu kasačnú sťažnosť, ale jej obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdenou vecou zjavne nesúvisiaci. Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi výhradami, spočívajúcimi v tom, že sa jeho námietkami správny súd nezaoberal a nevyhovel im. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. To isté sa týka aj všeobecných konštatovaní o neobstaraní dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, prekročení medze zákonom dovolenej správnej úvahy, spoľahlivo, presne a úplne nezistenom skutočnom skutkovom stave veci, porušení princípu dvojinstančnosti konania a vade vydaných rozhodnutí. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok správneho súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 SSP). Kasačný súd k jednotlivým bodom kasačnej sťažnosti uvádza nasledovné.

42. Vo vzťahu k prvému sťažnostnému bodu - nevydanie uznesenia o pokračovaní v konaní (po odpadnutí prekážky na jeho prerušenie z dôvodu konania o prejudiciálnej otázke), kasačný súd upriamuje sťažovateľa, že túto skutočnosť nenamietal na pojednávaní dňa 16. júna 2022, na ktorom bol prítomný (ním splnomocnený advokátsky koncipient) a na ktorom súd prijal uznesenie, ktorým pokračoval v konaní. Sťažovateľ tiež vo formulácii uvedenej kasačnej námietky nepreukázal, že by uvedeným pochybením došlo k zásahu do jeho subjektívnych práv v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Preto kasačný súd vyhodnotil uvedenú námietku ako nedôvodnú.

43. Sťažovateľ v bode III. kasačnej sťažnosti (str. 10-19) žiadal o prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie v znení uvedenom v bode 20 tohto rozsudku.

44. V nadväznosti na pôvodný návrh sťažovateľa na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok SDEÚ, ktoré sťažovateľ uviedol v kasačnej sťažnosti, kasačný súd konštatuje, že otázky navrhované sťažovateľom boli SDEÚ zodpovedané vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, v miere potrebnej pre rozhodnutie danej veci, keďže prekročenie lehoty určenej v čl. 10 nariadenia nezakladá dôvod na konštatovanie nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Vychádzajúc z uvedeného má kasačný súd zato, že v danej veci nemá povinnosť v zmysle článku 267 ZFEÚ obrátiť sa na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o predbežnej otázke. Tieto otázky tak svojím obsahom

nesplňajú povahu prejudiciálnych otázok v zmysle uvedeného článku ZFEÚ, keď - vzhľadom na ich povahu - ich prípadné zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec.

45. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Consorzio Italian Management, Catania Multiservizi SpA zo 6. októbra 2021, C-561/19, v zmysle ktorého: článok 267 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd, ktorého rozhodnutia nemožno napadnúť súdnym prostriedkom nápravy podľa vnútroštátneho práva, je povinný predložiť Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa výkladu práva Únie, ktorá bola pred ním nastolená, pokiaľ nekonštatuje, že táto otázka nie je relevantná alebo že predmetné ustanovenie práva Únie už bolo predmetom výkladu zo strany Súdneho dvora, alebo že správny výklad práva Únie je taký jasný, že nie je priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.

46. Kasačný súd má zároveň z obsahu administratívneho spisu preukázané, že nedošlo k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže počas prerušenia daňovej kontroly lehoty neplynú. Pokiaľ sťažovateľ mal konkrétne pochybnosti o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, teda že trvala viac ako 365 dní, bolo jeho povinnosťou tieto tvrdenia dostatočne konkretizovať, čo však v danom prípade nenastalo.

47. Sťažovateľ v bode V. kasačnej sťažnosti namietal, že ním navrhované dôkazy, preukázané skutočnosti a námietky správny súd, žalovaný ani správca dane nezohľadnil. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že sťažovateľ nekonkretizoval konkrétne námietky resp. dôkazy, ktoré nemali byť zo strany správneho súdu alebo daňových orgánov vykonané. Kasačný súd v tomto pohľade nie je súdom skutkovým, a teda neho úlohou nie je pracne vyhľadávať možnú argumentáciu sťažovateľa, ale má zhodnotiť, či jeho argumentácia založená na konkrétnych námietkach je právne udržateľná. Na základe zisteného skutkového stavu kasačným súdom nie je možné prijať záver, že by sa správny súd vykonal dokazovanie, ktorého výsledkom bolo nepriznanie odpočítania dane z faktúr od daných spoločností, nakoľko žalobca sa pri plnom vedomí zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom.

48. Sťažovateľ v ďalšej časti kasačnej sťažnosti namietal aj nesprávne právne posúdenie správneho súdu s ohľadom na otázku primeranosti zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Vo svojej kasačnej sťažnosti konštruoval v značnej miere najmä teoretické východiská s obsiahlou citáciou judikatúry bez konkrétneho prepojenia na aspekty prejedávanej veci napríklad v podobe formulovania konkrétnych dôkazov, ktoré neboli vyhodnotené daňovými orgánmi.

49. V tejto súvislosti sťažovateľ ďalej namietal, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva bol nesprávne vyhodnotený ako hlavný listinný dôkaz. Predmetná námietka je podľa kasačného súdu nedôvodná, pretože z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného má kasačný súd za preukázané, že bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom množstva dôkazných prostriedkov (MVI, výsluchy svedkov, nazeranie do spisov z iných daňových kontrol, dožiadania), na základe ktorých bol jasne ustálený skutkový stav. Po preštudovaní oboch rozhodnutí kasačný súd konštatuje, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva sa v nich ako listinný dôkaz nespomína.

50. Kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno nebolo neprimerane presunuté na sťažovateľa, nakoľko to bol práve prvostupňový orgán, ktorý sťažovateľovi preukázal a v rozhodnutí riadne vysvetlil a odôvodnil obchodný reťazec, ako aj konanie, ktoré napĺňalo znaky daňového podvodu. Najmä na strane 32, 33 a 34 rozhodnutia žalovaného kde a akým spôsobom došlo k daňovému úniku, vyobrazil schému obchodného reťazca a vysvetlil, ako sa sťažovateľ o daňový únik pričínil. Prvostupňový orgán sa podrobne zaoberal aj vedomostnou zložkou sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní a existenciou opatrení, ktoré žalobca vykonal. Opatrenia zo strany sťažovateľa pritom zistené neboli. Naopak bolo preukázané, že sťažovateľ svojich obchodných partnerov poznal a o ich nedostatočnej obchodnej činnosti vedel.

51. Je nutné dodať, že správny súd v odôvodnení právneho posúdenia námietky týkajúcej sa dôkazného bremena nadbytočne zachádza do vysvetľovania zaťaženia dôkazným bremenom pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH. Uvedené nebolo potrebné. Kasačný súd preto dospel k záveru, že právne posúdenie správneho súdu, týkajúce sa dôkazného bremena, je zákonné a správne. Námietka je preto nedôvodná.

42. V okolnostiach súdených vecí je najmä zrejmé, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie a urobil spolu so žalovaným dôkladné vyhodnotenie dôkazov. Za pozornosť stojí, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o spochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (i správny súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Zistené okolnosti totiž jednoznačne podporujú čiastkový záver žalovaného, s ktorým sa stotožnil i správny súd, že označení dodávateľa plnili funkciu „nárazníka“, ktorý umožnil sťažovateľovi profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane, pričom deklarovaní dodávateľa nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, a podľa správneho súdu ani nenadobudli tovar a tento nedodali sťažovateľovi.

43. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke v bode VII. kasačnej sťažnosti, kde sťažovateľ cituje množstvo rozličných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a ich útržkov, kasačný súd uvádza, že napriek značnej rozsiahlosti tejto námietky (rozpísaná na približne piatich stranách kasačnej sťažnosti) je jej koncipovanie všeobecné, nebolo možné vykonať riadny prieskum rozsudku správneho súdu. Kasačný súd poukazuje na požiadavku vyplývajúcu z § 440 ods. 2 SSP, v zmysle ktorého: dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g/ až i/ sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie vecí, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Sťažovateľ však vo svojej kasačnej sťažnosti poskytuje len výňatky z rozličných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ bez toho, aby poukázal, aký význam majú pre prejednávajúcu vec a či sú na ňu vôbec aplikovateľné.

44. V tejto súvislosti je potrebné poukázať najmä na skutočnosť, že jednotlivé citované rozhodnutia sa týkajú rozličných tém, napríklad odlišných dôvodov nepriznania odpočtu DPH (hmotnoprávne podmienky, podvodné konanie, zneužitie práva) či priamej aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie pri rozhodovacej činnosti vnútroštátnych súdov vo všeobecnosti. Sťažovateľ z jednotlivých citácií nevyvodil nijaké právne závery, ktoré by konfrontoval so závermi správnych orgánov alebo správneho súdu. Aplikovateľnosť uvedených rozhodnutí na predmetný prípad je pritom priamo závislá od sťažovateľovej argumentácie, pretože cieľom sťažovateľa by malo byť ozrejenie východísk judikatúry jednotlivých súdnych autorít s ohľadom na konkrétne aspekty prejednávanej veci.

45. Na záver svojej námietky síce sťažovateľ všeobecne uviedol, že podľa citovanej rozhodovacej činnosti jednoznačne vyplýva, že mu nárok na odpočet DPH mal byť priznaný. Takéto tvrdenie je však nedostatočné, pokiaľ sťažovateľ poukáže na množstvo judikatúry, týkajúcej sa rozličných tém, bez uvedenia, čo z citovanej judikatúry podľa žalobcu vyplýva, aký dopad má na prejednávajúci prípad a v čom preukazuje nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu či jeho odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Je teda povinnosťou sťažovateľa riadne vymedziť uplatnený kasačný dôvod (§ 440 ods. 2 SSP), nie úlohou kasačného súdu pracne vyhľadávať argumentáciu žalobcu, či vybrať zo žalobcom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednávanej problematike relevantné.

46. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, v zmysle ktorého: v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012). Uvedenú námietku vyhodnotil kasačný súd preto ako nedôvodnú.

47. K námietke označenej ako účelové spochybnenie predložených dôkazov, kasačný súd poukazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022, v ktorom uviedol: „68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámenej dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola. [...]

70. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, na základe ktorej výkon daňovej kontroly zo strany správcu dane nemôže byť začatý svojvoľne, kasačný súd konštatuje, že začatie daňovej kontroly nemusí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, tak ako to naznačoval sťažovateľ, keďže takáto požiadavka nevyplýva z jednotlivých ustanovení daňového poriadku s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 daňového poriadku. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na jeho kriminalizáciu zo strany daňových orgánov, túto námietku kasačný súd nepovažoval za podloženú, nakoľko je prirodzené, že pokiaľ skutkové zistenia preukazujú podvodné konanie, tak z tohto zistenia daňové orgány vychádzajú a nemusia vyčakať na prípadné trestné konanie.“.

48. S uvedenými názormi sa kasačný súd plne stotožňuje nakoľko má s poukazom na obsah oznámenia o daňovej kontrole č. 9712402/5/5602286/2013 zo dňa 17. decembra 2013 za dostatočne preukázané, že daňová kontrola začala v zmysle § 46 ods.1 daňového poriadku. S uvedenou námietkou sa navyše dostatočne vysporiadal aj správny súd v bode 86. svojho rozsudku, na ktorý kasačný súd rovnako poukazuje.

49. Neuvedenie dôvodu začatia daňovej kontroly sťažovateľ namietal aj v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 1835/07 z 18. novembra 2008. Námietka je aj v tomto rozsahu nedôvodná. Ústavný súd Českej republiky je súdnym orgánom samostatného a suverénneho štátu s vlastným právnym poriadkom, ktorý od rozdelenia Československej republiky prešiel (rovnako ako ten slovenský) mnohými zmenami. Rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky alebo iných súdnych orgánov štátov odlišných od Slovenskej republiky, nemôžu byť aplikovateľné na veci prejednávané pred slovenskými súdmi, nakoľko sú viazané odlišnými zákonmi. Pre možnú aplikovateľnosť rozhodnutia vydaného v inom štáte je nutné, aby žalobca vysvetlil jeho súvis s prejednávanou vecou, a to prinajmenšom poukazom na totožnosť právnej úpravy oboch štátov a skutkového stavu oboch prípadov. Sťažovateľ tak v kasačnej sťažnosti neurobil. Kasačný súd preto na uvedený nález Ústavného súdu Českej republiky neprihliadol a námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

50. Sťažovateľ namietal, že správca dane, resp. žalovaný účelovo, bez relevantných dôvodov používajú také pojmy, ako napríklad „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“. Sťažovateľ považuje seba za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá síce kúpila tovary od partnerov s pochybnou povestou, avšak na podvodoch sa sama nezúčastňovala. Keďže táto sťažnostná námietka nie je dostatočne konkrétna, aby, na jej základe bolo možné preskúmať zákonnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj napadnutých rozhodnutí daňových orgánov, nemohol k nim kasačný súd zaujať vecné stanovisko.

51. Čo sa týka námietky sťažovateľa ohľadom prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy zo strany daňových orgánov kasačný súd poukazuje na to, že správny orgán je povinný výsledok správnej úvahy povinný uviesť vo svojom rozhodnutí a náležite ho odôvodniť, pričom pokiaľ uváženie správneho orgánu nevybočuje z medzí a hľadísk stanovených zákonom, správny súd neprináleží takéto rozhodnutie preskúmať (§ 27 ods. 2 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve totiž nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom. Pri správnom uvážení si ale správny orgán nemôže počínať ľubovoľne. V danom prípade však sťažovateľ vôbec nešpecifikoval, akým spôsobom malo dôjsť zo strany daňových orgánov k prekročeniu medzí zákonom dovolenej správnej úvahy a ktorú konkrétnu správnu úvahu mal na mysli. Rovnako sťažovateľ nekonkretizoval v čom spočíva neúplne zistený skutkový stav. Preto tieto všeobecné námietky vyhodnotil kasačný súd za nespôsobilé prieskumu a teda za nedôvodné. Obdobný záver pritom kasačný zaujal aj vo vzťahu k namietanému odmietnutiu predložených dôkazov, keďže sťažovateľ opäť nešpecifikoval ktoré dôkazy mali byť zo strany správcu dane odmietnuté.

52. Sťažovateľ rovnako namietal, že z odôvodnení rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého správneho konania konajúce daňové orgány nazerali na sťažovateľa ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany daňových orgánov pri výkone ich činnosti a zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu k podnikateľským aktivitám a k jeho osobe.

53. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd, rovnako ako správny súd odkazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28. februára 2018, podľa ktorého: „Správca dane môže

počas prebiehajúceho daňového konania použiť aj iné dôkazy než tie, ktoré boli zistené a vykonané v daňovom konaní, teda aj tie, ktoré boli zistené v trestnom konaní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku v spojení s § 3 Daňového poriadku)...“. Rovnako kasačný súd odkazuje na ďalšie svoje rozhodnutie a to rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/17/2020 z 29. novembra 2021, konkrétne na bod 23., v ktorom kasačný súd rovnako skonštatoval, že správca dane si mohol od orgánov činných v trestnom konaní v súlade s daňovým poriadkom vyžiadať svedecké výpovede a ich obsahy použiť ako dôkaz v daňovom konaní podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, keď z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že takto zistené skutočnosti neboli jediným dôvodom, na ktorom postavili svoj záver o neuznaní práva na odpočítanie dane. Uvedený záver sa v plnom rozsahu vzťahuje aj na posudzovaný prípad sťažovateľa.

54. Ďalej v kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné a svojvoľné a rovnako absentuje aj riadne odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý sa mal nedostatočne vysporiadať so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci. Kasačný súd však nemohol prisvedčiť dôvodnosti ani tejto námietky. Podľa SSP v odôvodnení rozsudku správny súd uvedie, čoho sa žalobca domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

55. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry EŠLP. Judikatúra tohto súdu ale nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

56. Rovnako sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd SR už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

57. Sťažovateľ v závere kasačnej sťažnosti namietal, že správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia vrátane lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle nariadenia. Mal za to, že nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušil správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní.

58. V súvislosti s touto námietkou kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že z administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 bola začatá dňa 23. januára 2014 a ukončená bola dorúčením protokolu o daňovej kontrole sťažovateľovi dňa 26. apríla 2016. Ďalej, je preukázané, že daňová kontrola dane bola prerušená rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly zo dňa 11. júla 2014, ktorým správca dane prerušil daňovú kontrolu odo dňa 15. júla 2014, pričom oznámením zo dňa 14. júla 2015 oznámil sťažovateľovi, že dňa 13. júla 2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila a správca dane pokračuje vo výkone daňovej kontroly. Rovnako správca dane rozhodnutím zo dňa 10. septembra 2015 prerušil daňovú kontrolu odo dňa 14. septembra 2015, pričom oznámením zo dňa 14. januára 2016 uviedol že dňa 11. januára 2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly. V prejedávanom prípade teda nedošlo k prekročeniu dĺžky daňovej kontroly. Skutočnosť, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola v uvedených intervaloch prerušená, mala za následok, že lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly trval menej ako 365 dní. S poukazom na uvedené k prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nedošlo.

59. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, keď mal za to, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na vykonanie daňovej

kontroly v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku v súvislosti s podanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021.

60. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdneho dvora EÚ dospel kasačný súd k záveru, že lehoty stanovené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 pre orgány finančnej správy v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií nemožno v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy (ktorá v § 46 ods. 10 daňového poriadku stanovuje časový limit na vykonanie daňovej kontroly) a vo väzbe na uplatnenie inštitútu prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vykladať tak, že ide o lehoty, ktorých prekročenie by zakladalo nezákonnosť rozhodnutí a porušenie princípu proporcionality na strane kontrolovaného daňového subjektu.

61. Na podporu svojej argumentácie uviedol sťažovateľ viaceré rozhodnutia krajských súdov, ktoré mylne nazýva judikatúrou, pričom však nie sú ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu, od ktorej by sa krajský súd nemohol odchýliť. A rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré žalobca poukázal, nie sú aplikovateľné na daný prípad. Z uvedených dôvodov vyhodnotil a túto námietku kasačný súd ako nedôvodnú.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

62. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

63. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.