

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/32/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200206  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 08. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200206.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a z členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 23/640, Lieskovec, IČO: 45 300 950, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, Bratislava - mestská časť Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100370058/2018 z 14. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/23/2018-125 z 12. marca 2019, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť 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**.

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až máj 2012, júl 2012, august 2012 a október až december 2012. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 158446/2015 zo dňa 30. marca 2015 (ďalej len „Protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100512356/2017 zo dňa 22. marca 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 173.686,39 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Správca dane vo svojom rozhodnutí:

(I) spochybnil obchody žalobcu so spoločnosťou SPÓLKA JAWNA MIKULEC, pričom tiež zistil, že dodávka medzi týmito subjektmi bola nepohyblivá a prebehla na území Slovenskej republiky (nevznikol nárok na oslobodenie od dane);

(II) spochybnil obchody žalobcu so spoločnosťou Mirbes, s. r. o., a to z dôvodu nekontaktnosti tejto spoločnosti, nepreukázania jej sídla a ekonomickej činnosti, nekontaktnosti jej konateľa, výpovedí svedkyne T. F., ktorá v mene spoločnosti konala a disponovaním účtom spoločnosti X.. A., jedným z vlastníkov žalobcu.

3. V rámci odôvodnenia správca dane tiež poukázal na viaceré odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) a na výpovede svedkyne T. F.. Správca dane preto prvostupňovým rozhodnutím konštatoval, že žalobca:

(I) nepriznaním DPH z faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC porušil § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a

(II) vykonaním odpočítania dane na základe dokladov od dodávateľa Mirbes, s.r.o. porušil § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100370058/2018 z 14. februára 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom v plnom rozsahu odkázal na (zopakoval) zistenia správcu dane obsiahnuté v prvostupňovom rozhodnutí.

5. V súvislosti s intrakomunitárnym dodaním tovaru do Poľska pre odberateľa SPOLKA JAWNA MIKULEC, žalovaný uviedol, že tovar (jatočné kurčatá) žalobca obstaral od dodávateľov z fariem na území Slovenskej republiky. Dodávky tovaru medzi žalobcom a poľským odberateľom SPOLKA JAWNA MIKULEC neboli spojené s prepravou do iného členského štátu, že pri týchto dodávkach tovaru nebola splnená podmienka pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvedená v § 43 ods. 1 zákona o DPH (musí byť uskutočnená preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to dodávateľom alebo odberateľom (nadobúdateľom) alebo inou osobou na ich účet), a preto žalobcovi pri tomto dodaní tovaru vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a) a § 13 písm. c) zákona o DPH a povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

6. K odpočítaniu dane na základe dokladov od dodávateľa Mirbes, s.r.o. žalovaný uviedol, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov „CEDROB“ SPÓLKA AKYJNA, BESKID 1, SPOLKA JAWNA MIKULEC, OKREGOWA SPOLDZIELNIA MLECZARSKA, KOVÁŘ plus s.r.o., MAREK CZAMARA, „GÓR-STAL“, v deklarovaných obchodoch vystupovala ako nárazník, pričom účelovo vystavovala faktúry, bez preukázania uskutočnenia týchto zdanieľných obchodov. Daň z pridanej hodnoty uvedená na odberateľských faktúrach vystavených za spoločnosť Mirbes, s.r.o. pre žalobcu nebola odvedená do štátneho rozpočtu a žalobca sa svojím konaním (napr. vystavovanie dodacích listov za spoločnosť Mirbes, s.r.o. zamestnancami žalobcu a pod.) priamo zúčastňoval na konaní poznačenom podvodom. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane konštatoval, že žalobca si z faktúr od spoločností Mirbes, s.r.o. odpočítal daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v rozpore s ustanovením § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH.

II.

Priebeh konania pred správny súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

8. V správnej žalobe žalobca namietal neuvedenie odôvodnenia výkonu daňovej kontroly, rozporoval prítomnosť B. F. Q. pri výkone daňovej kontroly, zastával názor, že v prípade prerušenia daňovej kontroly za účelom vykonania MVI je jeho maximálna dĺžka určená nariadením rady EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010, o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Nariadenie“).

9. Žalobca vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou SPÓLKA JAWNA MIKULEC poukázal na to, že správca dane vychádzal len z odpovedí poľskej daňovej správy. Vo vzťahu k pohyblivej dodávke spoločnosť SPÓLKA JAWNA MIKULEC priznala intrakomunitárne dodanie tovaru, preprava tovaru bola vykonaná spoločnosťou BESKID 1, o čom žalobca predložil prepravné doklady - CMR, v ktorých bolo uvedené miesto určenia a miesto naložky.

10. Vo vzťahu k obchodom so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. žalobca uviedol, že správne orgány sa nezaoberali skutočnosťou, či táto spoločnosť vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. K výpovedi svedkyne T. F. žalobca uviedol, že svedecká výpoveď T. F. potvrdzuje jej aktívnu účasť ako obchodnej zástupkyne spoločnosti Mirbes, s.r.o. ešte v priebehu januára 2013, čo svedčí o riadnej

podnikateľskej činnosti tejto spoločnosti. Žalobca namietal neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci a neúplné zistenie skutkového stavu, neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu a poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 6Sžf 10/2012 a 3Sžf 1/2011.

11. K správnej žalobe sa vyjadril aj žalovaný, ktorý zotrúvajúc na svojej právnej a skutkovej argumentácii, uvedenej vo napadnutom rozhodnutí navrhol žalobu zamietnuť.

III.

Rozhodnutie správneho súdu

12. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/23/2018-125 z 12. marca 2019 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobcu zamietol.

13. K začatiu daňovej kontroly dane poukázal na to, že z ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku nevyplýva, že by zápisnica o začatí daňovej kontroly mala obsahovať osobitné odôvodnenie dôvodu na vykonanie daňovej kontroly a mal za to, že daňová kontrola bola začatá zákonne.

14. Nestotožnil sa s námietkou žalobcu, že došlo k prekročeniu zákonom ustanovenej maximálnej doby trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií. Daňová kontrola bola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynula, t. j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená.

15. K nepriznanej oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru v tuzemsku z odberateľských faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC mal správny súd za preukázané, že išlo o nepohyblivú dodávku, a teda žalobcovi v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku. Uviedol, že prepravu tovaru nevykonal žalobca a nevykonala ju ani iná osoba na jeho účet a nevykonala ju ani kupujúci - SPÓLKA JAWNA MIKULEC alebo iná osoba na jeho účet. K splneniu podmienky, že preprava bola vykonaná na účet dodávateľa resp. odberateľa, nedošlo.

16. K spoločnosti Mirbes, s. r. o. mal správny súd za preukázané, že spoločnosť je nekontaktná a pri vykonávaných daňových kontrolách nepreukázala deklarovánú ekonomickú činnosť a nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od svojich deklarovanych dodávateľov a zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH tým, že žalobca si z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. odpočítal daň z pridanej hodnoty neoprávnene.

17. Správny súd uzavrel, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, ten správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

IV.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) a v sťažnostnom návrhu alternatívne navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ namieta nasledujúce vady konania, ktoré boli spôsobené žalovaným / správcom dane, resp. správnym súdom.

Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

20. K námietke neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci sťažovateľ uviedol, že správny súd mal podrobne posúdiť otázku či dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali neboli pochybné, alebo či logicky vôbec robia možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány dospeli a či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní.

Nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu (sťažovateľa)

21. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, v zmysle ktorého malo byť preukázané, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nikdy nebola skutočným nadobúdateľom intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských štátov a že bola nastrčená ako nárazník. Rozhodnutie súdu a správnych orgánov je postavené výlučne na domnienkach a hypotézach. Rovnako nepovažoval za pravdivé tvrdenie správneho súdu, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetného tovaru.

22. Sťažovateľ namietal neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena, a to vzhľadom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpal dôkazné bremeno v prípade, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s opisom druhu a ceny dodávaných tovarov a služieb od dodávateľov. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Rovnako poukázal na závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Sťažovateľ zastáva názor, že ak správne orgány chceli spochybniť jeho nárok, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočnosti tvrdené sťažovateľom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali.

23. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, v zmysle ktorého jeho deklarované obchody s Mirbes, s.r.o. mali len jediný účel - znižovanie daňovej povinnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Nestotožnil sa ani s tým tvrdením správneho súdu, v zmysle ktorého Mirbes, s.r.o. nebola vlastníkom predmetných tovarov, pretože vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj zo strany svedka - T. F.. Na základe hore uvedených skutočností sťažovateľ zastával názor, že správca dane, resp. žalovaný sa s jeho návrhmi a námietkami nevysporiadali dostatočne a nerešpektovali požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní. Rovnako poukázal na to, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplyva, že by bol certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva rozhodujúcim listinným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ

24. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na viaceré rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-204/13, C-368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02 bod 72, C-162/07, C-425/06, C-277/09, C-439/04 a C-440/04 body 42 - 45, 52 a 53, C-624/15 bod 35, 36, 40, 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. Mal za to, 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.

Účelové spochybnenie predložených dokladov

25. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane (údajne) neuviedol dôvod výkonu daňovej kontroly, sťažovateľ zastával názor, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone a je vedená svojvoľne.

26. Ďalej sťažovateľ namietal, že správca dane, resp. žalovaný účelovo, bez relevantných dôvodov používajú také pojmy, ako napr. „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť.“

Sťažovateľ sa považuje za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá síce kúpila tovar od partnerov s pochybnou povestou, avšak na podvodoch sa sama nezúčastňovala. Na základe tejto skutočnosti zastával sťažovateľ názor, že správca dane resp. žalovaný nezohľadnili, že bol v danom reťazci ako nevinné zúčastnený subjekt.

27. Sťažovateľ tiež poukázal na porušenie ustanovení daňového poriadku, ktoré sa týkajú doručovania. Uvedené odôvodnil doručovaním rozhodnutí splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu, D.. F. A., za ktorého zásielky preberala X.. U., ktorá na to nemala oprávnenie. Aj napriek skutočnosti, že vadnosť doručovania písomností sťažovateľ namietal a žiadal o prešetrenie vykonaného doručovania, správny súd nepristúpil k vykonaniu šetrenia v tak podstatnej procesnej stránke veci.

28. Ďalej sťažovateľ namietal 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 sponchyboval skutočnosti v nich deklarované. Podľa sťažovateľa sa správne orgány nezaoberali skutočnosťou, že za obdobie, ktorého sa daňová kontrola týka, spoločnosť Mirbes, s.r.o. reálne vykonávala ekonomickú činnosť. 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 žalovaného, že mal vedomosť o podvodných transakciách Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. a zastával názor, že tvrdenie o neunesení dôkazného bremena z jeho strany sú v rozpore s princípmi právneho štátu a sú šikanózne.

#### Prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy

29. K námietke prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy sťažovateľ uviedol, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosti, ktoré uviedol, a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať. Takisto bol povinný vysporiadať sa s jeho námietkami v celom rozsahu, a to vzhľadom na ich obsah a význam pre riadne a správne posúdenie veci. Správny súd sa však bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom, pričom sám sa nevysporiadal s námietkami.

#### Spôľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania

30. Sťažovateľ namietal spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania. Podľa jeho názoru napadnuté rozhodnutia trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo aj nedostačujúce zistenie skutkového stavu. Úlohou správneho súdu je celkom samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení urobených správnym orgánom, a ak pritom zistí skutkové či procesné právne deficity má správne orgánu uložiť ich odstránenie, nahradenie, či doplnenie alebo tak urobí sám. Správny súd pritom len jednoducho bez ďalšieho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konania a vydal rozhodnutie v rozpore so zákonom.

#### Nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

31. Sťažovateľ zastával názor, že z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány nazerali na neho 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 správnych orgánov pri výkone ich činnosti. Zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu jeho k podnikateľským aktivitám a k osobe.

#### Vada vydaných rozhodnutí

32. K námietke vady vydaných rozhodnutí sťažovateľ konštatoval, že prvostupňové rozhodnutie aj rozhodnutie žalovaného sú z hľadiska preskúmateľnosti neakceptovateľné a neudržateľné. Rozhodnutiam vytykal tak nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného skutkového stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť. Zastával pritom názor, že konajúci správny súd ich mal preto zrušiť. Ten však namiesto riadneho vyhodnotenia námietok sťažovateľa len odkázal a zopakoval zistenia správcu dane a žalovaného. Podľa názoru sťažovateľa preto požiadavke na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá postup správneho súdu, ktorý sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci. Rozsudok teda neobsahuje dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení.

#### Porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí

33. Ďalšou namietanou skutočnosťou zo strany sťažovateľa bolo porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí. S poukazom na § 61 ods. 10 Daňového poriadku, článku 10 - 12 Nariadenia zdôraznil, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom, určovacom konaní. Za účelom posúdenia, či bola dodržaná maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly je dôležité vymedziť deň jej začatia, ako následne aj deň jej skončenia, nakoľko táto je súčasne limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Požiadavku primeranosti vedenia daňovej kontroly (zásada proporcionality v daňovom práve) zákonodarca formuloval exaktne stanovením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa správca dane ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutia nijako nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty. Rovnako neboli predložené žiadne listiny, z ktorých by vyplynula osobitne stanovená lehota, písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej nariadením alebo doklad, z ktorého vyplýva uvedenie doby, v ktorej možno predpokladať splnenie informačnej povinnosti v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce pri správe daní vo vzťahu k členským štátom.

34. Správca dane je zo zákona časovo limitovaný na výkon daňovej kontroly, t. j. od začiatku jej trvania až po koniec spočívajúci vo vypracovaní príslušného protokolu, lehotou jedného roka, okrem prípadov v ktorých vzniká potreba dožiadania, kedy je maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly možné predĺžiť najviac o šesť mesiacov. Sťažovateľ konštatoval, že správca dane ukončil daňovú kontrolu po uplynutí zákonnej lehoty jedného roka odo dňa jej začatia, vrátane prekročenia lehoty 3 mesiacov na jej prerušenie v zmysle Nariadenia. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly porušuje správca dane nielen ustanovenia o maximálnej dĺžke trvania, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní.

35. Žalovaný sa podľa názoru sťažovateľa s námietkou nedodržania zásady proporcionality vôbec nevysporiadal a nezaoberal sa ňou. Správca dane sa nemôže podľa sťažovateľa odvolávať na zložitost' dožiadovaných informácií a celkového postupu daňovej kontroly so zahraničným prvkom, a keby chcel takýto postup zvoliť, mal požiadať príslušný daňový orgán z iného štátu o predĺženie zákonných lehôt, čo však neurobil. Súčasne správca dane, žalovaný a rovnako ani správny súd nijakým spôsobom neodôvodnili, prečo k prerušeniu daňovej kontroly muselo dôjsť práve v rámci daňovej kontroly a nie napr. v štádiu vyrubovacieho konania.

36. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v rozhodnutí žalovaného a vo vyjadreniach k správnej žalobe. K námietke týkajúcej sa doručovania splnomocnenému zástupcovi sťažovateľky (D.. F. A.) žalovaný uviedol, že rozhodnutie doručoval sťažovateľke, a teda túto námietku považuje za neopodstatnenú. Nakoľko sa žalovaný stotožnil s právnym posúdením veci správneho súdu navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

37. Kasačný súd uznesením sp. zn. 1Sžfk 32/2019 zo dňa 30. júna 2020 konanie o kasačnej sťažnosti postupom podľa § 100 ods. 2 písm. a) v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušil, z dôvodu podania prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie iným senátom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžfk 34/2018 v nasledovnom znení:

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

- Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu?

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

38. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že:

„Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

39. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 5S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

40. Uznesením sp. zn. 1Sžfk/32/2019 zo dňa 26. apríla 2022 kasačný súd rozhodol o pokračovaní v kasačnom konaní v nadväznosti na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021.

#### V. Posúdenie kasačného súdu

41. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

42. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že rozsiahla kasačná sťažnosť sťažovateľa z podstatnej časti pozostáva z opakovaných námietok a s vecou nesúvisiacich citácií právnej úpravy či judikatúry, bez snahy o reakciu na konkrétne závery správneho súdu, prípadne vady rozsudku správneho súdu a zistenia správcu dane ako aj žalovaného v tejto veci.

43. Pokiaľ sa kasačný súd zaoberal dostatočne určitými kasačnými námietkami sťažovateľa, zohľadňoval pri ich posudzovaní aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd

naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

44. Kasačný súd zistil, že obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa už v svojej činnosti stretol napr. vo veciach sp. zn. 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 2Sžfk 57/2018 zo dňa 27. apríla 2022 (zdaňovacie obdobie september 2012), sp. zn. 8Sžfk 23/2020 zo dňa 22. júna 2022 (zdaňovacie obdobie február 2012) a sp. zn. 4Sžfk/38/2019 zo dňa 28. júla 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2012). Predmetné rozhodnutia sa týkali daňových kontrol vykonaných u sťažovateľa v rámci obdobných obchodných reťazcov, pričom kasačný súd tieto kasačné sťažnosti sťažovateľa ako nedôvodné zamietol.

45. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

46. Predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31. mája 2022 (zdaňovacie obdobie august 2012), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a uvádza jeho vybrané časti:

„A) Posúdenie námietky týkajúcej sa neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

43. K námietke týkajúcej sa neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci kasačný súd uvádza, že v daňovom konaní má dôkaznú povinnosť primárne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

44. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Dokazovanie zo strany správcu dane primárne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Počas dokazovania sa však čiastočne uplatňuje aj vyhľadávacia zásada, v rámci uplatňovania ktorej správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale môže dokazovanie vykonať aj z vlastného podnetu, a to hlavne z dôvodu, že správca dane je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie, ale nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery z nich vyvodí. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy a v zmysle týchto zásad sú daňové orgány povinné postupovať.

45. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že : „... aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania. Táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.“

46. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

47. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom dane. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

48. Výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia správnym súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok či už sťažovateľovi alebo sťažovateľom tvrdenému zahraničnému odberateľovi, ním deklaroványm spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia oslobodenia od dane alebo odpočítania dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že správca dane a žalovaný nešpecifikovali dôkazy, ktoré by okrem už predložených ešte mal predložiť na preukázanie svojho nároku, prípadne, že nevie, ako ešte mal preverovať svojich obchodných partnerov, je potrebné konštatovať, že daňový poriadok presne nešpecifikuje, aké dôkazy majú byť predložené, akou dôkaznou silou tieto disponujú, a toto bude vždy závisieť od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností. Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, či ako má pri svojej podnikateľskej činnosti preverovať svojich obchodných partnerov, však nie je úlohou správcu dane.

49. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného a správcu dane, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd podrobne uviedol v napadnutom rozsudku.

50. Na základe hore uvedených skutočností kasačný súd nesúhlasí s právnym názorom sťažovateľa, v zmysle ktorého krajský súd nesprávne konštatoval, že žalovaný, resp. správcou dane vykonané dôkazy nie sú pochybné. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že sťažovateľ neuviedol, aké konkrétne dôkazy vykonané žalovaným a správcou dane spochybňujú závery, ktoré tieto orgány prezentovali vo svojich rozhodnutiach. Preto kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú.

#### B) Neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu

51. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, v zmysle ktorého deklarované obchody s Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. mali len jediný účel - znižovanie jeho daňovej povinnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s tým tvrdením správneho súdu, v zmysle ktorého Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. neboli vlastníkami predmetných tovarov, pretože vlastníctvo bolo potvrdené tak zo strany dopravcov a dodávateľov, ako aj zo strany svedka - T. F. Sťažovateľ mal za to, že správca dane, resp. žalovaný sa s jeho návrhmi a námietkami nevysporiadali dostatočne a nerešpektovali požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že vzhľadom na skutočnosť, že Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne nevyužívali sídlo na adrese Popradská 66, Košice, ich konatelia/zamestnanci boli opakovateľne nezastihnuteľné v mieste podnikania, opakovane porušovali svoje povinnosti pri daňovej kontrole (a z tohto dôvodu im bola zrušená registrácia pre DPH), mali finančné operácie podvodného charakteru, T. F. sa nedostavala na výsluch, správca dane mal odôvodnené podozrenie, že záujem sťažovateľa smeruje iba k získaniu daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. Ďalej, z preverovania

opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane z faktúr od Mirbes, s.r.o. správca dane z konečnej odpovede Daňového úradu Košice na dožiadanie č. 9801401/5/239335/2014/Šál zistil, že tento daňový subjekt na základe výziev nepredložil doklady, preto zo strany správcu dane nebolo možné preveriť zaúčtovanie preverovaných zdaniteľných obchodov za obdobie marec 2012. Ďalej správca dane zistil (z výkonu inej daňovej kontroly), že kontrolovaný daňový subjekt vykonal v zdaňovacom období január 2013 odpočítanie dane celkom z 86 faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o., na ktorých je uvedený dátum dodania v období od 01.01.2013 do 31.01.2013. V rozpore s predloženými dokladmi, podľa ktorých mal daňový subjekt Mirbes, s.r.o. vykonávať v období január 2013 rozsiahlu podnikateľskú činnosť, je konanie konateľa tejto spoločnosti vo veci zrušenia obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. bez likvidácie, o čom Okresný súd Košice I uviedol v Obchodnom vestníku dňa 01.02.2013 zverejnenie oznámenia - značka R036409, spis. značka: 9CbR/99/2012. Dňa 11.02.2015 bolo správcovi dane doručené oznámenie Okresného súdu Košice I č. 9CbR/99/2012, v prílohe ktorého bol správcovi dane poskytnutý návrh na zrušenie obchodnej spoločnosti Mirbes, s.r.o. podaný navrhovateľom X. J. zo dňa 07.08.2012, v ktorom navrhovateľ uvádza, že spoločnosť si neplní svoju povinnosť a nezaložila v zbierke listín Okresného súdu Košice I individuálnu účtovnú závierku za najmenej dve účtovné obdobia nasledujúce po sebe, a to v rokoch 2010 až 2011, čím je daný dôvod jej zrušenia súdom podľa § 68 ods. 6 písm. f/ Obchodného zákonníka, že obchodná spoločnosť nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nemá žiaden majetok, ktorý by postačoval na náhradu primeraných výdavkov a odmeny za výkon funkcie likvidátora. Bankové účty spoločnosti boli zrušené. Spoločnosť nie je vlastníkom žiadnych hnutelých ani nehnuteľných vecí a nie je majiteľom žiadnych iných majetkových hodnôt.

53. Podľa názoru kasačného súdu vyhodnotením uvedených zistení a dôkazov správca dane správne zistil, že sťažovateľ vykonal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o., pričom táto nikdy nebola skutočným nadobúdateľom tovaru, do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu bola nastrčená ako nárazník, pričom sťažovateľ sa s plným vedomím priamo zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t. j. na deklarovanych obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. pre sťažovateľa. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane správne konštatoval porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

54. Ďalej, na základe žiadosti o MVI č. 9712402/5/4708396/2013/Kar, ktorou bola česká daňová správa požiadaná o vypočutie J. V., konateľa spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o., dňa 24.02.2014 bola správcovi dane doručená odpoveď na túto žiadosť, v ktorej je uvedené, že pracovníci správcu dane vykonali zisťovanie na adrese F. XXXX/X, X. X - C. a zistili, že J. V. na predmetnej adrese nevlastní žiaden byt a že na uvedenej adrese je neznámy. Nemá tam zriadenú ani poštovú schránku pre doručovanie, poštu nepreberá. Ďalej bolo z českého obchodného registra zistené, že pán J. V. vlastní ďalších cca 25 spoločností, v ktorých je konateľom, a je na neho vydaných rôznymi exekútorskými úradmi niekoľko exekučných príkazov vyvesených na príslušných úradných tabuliach jednotlivých exekútorských úradov.

55. Vyhodnotením o.i. uvedených zistení a dôkazov správca dane správne zistil, že kontrolovaný daňový subjekt vykonal odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o., pričom táto nikdy nebola skutočným nadobúdateľom tovaru, do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu bola nastrčená ako nárazník, pričom kontrolovaný daňový subjekt - HYDINA SLOVENSKO s.r.o., sa s plným vedomím priamo zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t.j. na deklarovanych obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. pre spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Na základe uvedených zistení a vyhodnotení dôkazov správca dane konštatoval porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

56. V súvislosti s otázkou nedôvodného prenesenia dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019, ktorý sa týka vecí tých istých účastníkov konania. Vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu kasačný súd dodáva, že prax judikovaná Najvyšším súdom SR sa na účely aplikácie § 464 ods. 1 SSP považuje za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd, v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

57. Kasačný súd sa plne stotožňuje s právnym názorom obsiahnutým v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019 a s poukazom na ustanovenie § 464 ods. 1 SSP odkazuje na jeho odôvodnenie, konkrétne na body 70 až 78, v ktorých kasačný súd uviedol nasledovné:

70. Pokiaľ mal sťažovateľ za to, že podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. splnil, najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

71. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany 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 oprávnený“.

72. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zák.č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

73. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať nariadením práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.l-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

74. Taktiež Súdny dvor 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 vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí

predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

75. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

76. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu.

77. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného pritom vyplýva, ktoré všetky dôkazy boli v konaní získané, ako ich správny orgán vzájomne vyhodnotil a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcim právnym záverom dospel. Podľa názoru najvyššieho súdu preto rozhodnutie žalovaného spĺňa zákonné požiadavky v zmysle § 63 ods. 1 a 5 daňového poriadku. Najvyšší súd nezistil žiadnu nelogickú či nezákonnú úvahu žalovaného, ktorú žalovaný vyvodzoval z informácií zhromaždených v priebehu daňovej kontroly a ktoré tvorili skutkový základ pre skutkové a právne závery žalovaného.“

58. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, ktorý bol uvedený v kasačnej sťažnosti sťažovateľa, je už prekonaný judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudkom sp.zn. 8Sžf/26/2014, v ktorom Najvyšší súd SR vyslovil, že pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami, bolo zároveň reálne materiálne preukázané. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

59. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd nesúhlasí s právnym názorom sťažovateľa, v zmysle ktorého dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH konštatujúc súčasne, že správca dane dôkazmi zhromaždenými v daňovom konaní hodnoverne spochybnil, že skutočným dodávateľom tovaru uvedeného na sťažovateľom predložených faktúrach je deklarovaný dodávateľ a to spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Mirbes, s.r.o.

60. Uvedené pochybnosti správcu dane, teda že spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Mirbes, s.r.o. neboli skutočnými dodávateľmi tovaru uvedeného na faktúrach, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane, neboli v daňovom konaní vyvrátené žiadnymi relevantnými dôkazmi. Okrem formálnych daňových a účtovných dokladov, ktorých bezchybnosť správca dane nespochybnil, sťažovateľ nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že hore uvedené spoločnosti neboli do obchodného reťazca zahrnuté len „na papieri“, za účelom uplatňovania odpočítania dane u sťažovateľa, o ktorom vypovedala T. F. pred orgánmi činnými v trestnom konaní. Na základe poznania skutočností vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu sa možno stotožniť so závermi správneho súdu, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že od svojich dodávateľov prijal tovar deklarovaný na predložených faktúrach.

#### C) Posúdenie námietky týkajúcej sa nevysporiadania sa s judikatúrou EÚ

61. Sťažovateľ poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-204/13, C-368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkom C-37/95, C-255/02 bod 72, C-162/07, C-425/06, C-277/09, C-439/04 a C-440/04 body 42 - 45, 52 a 53, C-624/15 bod 35, 36, 40, C-80/11 a C-1425/11, a namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s judikatúrou EÚ.

62. V tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že väčšina hore uvedených rozhodnutí nie je aplikovateľná na prípad sťažovateľa, a to z nasledujúcich dôvodov:

- rozhodnutie SD EÚ C-204/13 sa týka vzniku a rozsahu práva na odpočítanie dane v prípade zrušenia obchodnej spoločnosti spoločníkom;
- rozhodnutie SD EÚ C-386/06 sa týka zásady okamžitého odpočtu a daňovej neutrality, resp. presunu nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho obdobia;

- kasačný súd uznáva, že v prípade konania C-624/15 Súdny dvor EÚ vyslovil, že nie je zlučiteľné s úpravou práva na odpočítanie dane stanovenou v smernici o DPH, aby bola zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknutá operácia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, sankcionovaná nepriznaním tohto práva. Založením systému zodpovednosti bez ohľadu na zavinenie by sa totiž prekročil rozsah nevyhnutný na ochranu práv štátnej pokladnice (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, body 41 a 42, ako aj citovaná judikatúra). Na druhej strane treba však uviesť, že v tomto rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol aj to, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby hospodársky subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 48). Z toho vyplýva, že aj keby neboli splnené všetky podstatné podmienky, na základe ktorých vzniká právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od DPH alebo na odpočítanie DPH, Súdny dvor EÚ rozhodol, že priznanie uvedeného práva nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 47 až 50 a 55).

63. V súvislosti s judikatúrou SD EÚ kasačný súd uvádza, že jednotlivé právne vety obsiahnuté v odôvodneniach súdnych rozhodnutí je potrebné posudzovať v kontexte skutkového stavu a celkového právneho posúdenia. Jednotlivé výňatky netvorí samostatné všeobecné pravidlá so silou právnych noriem. Na základe samotného kontextu rozsudkov Súdneho dvora EÚ kasačný súd konštatuje, že vo väčšine prípadov sťažovateľ iba vytrhával z rozhodnutí jednotlivé časti a namietal ich rozpor so závermi prezentovanými buď správnym súdom, alebo orgánmi verejnej správy.

64. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú v sťažnosti poukazoval aj sťažovateľ a ktorú v rozhodnutí citoval aj krajský súd, súčasne vyplýva aj to, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť noriem práva Európskej únie (rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I1599, bod 32; Halifax zo 07.12.2010, C-285/09, Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, rozsudok z 29.03.2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). Preto správny súd správne aplikoval na prípad sťažovateľa práve rozhodnutie 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. V bode 62 rozsudku Súdny dvor EÚ skonštatoval, že prvá a šiesta smernica o DPH nielen umožňujú, ale priam vyžadujú stratu práva na odpočítanie dane, pokiaľ sa jeho držiteľ vedome zúčastní na podvodoch tohto typu, na ktorých posúdenie majú byť zohľadnené vyššie uvedené kritéria. Práve uvedené rozhodnutie SD EÚ sa vzťahuje na prípad sťažovateľa vo vzťahu k spoločnostiam Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. Pokiaľ ide o intrakomunitárne dodanie pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, nebolo potrebné dokazovať podvodné konanie, nakoľko neboli splnené hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od DPH.

65. K právu Európskej únie a jej judikatúre je potrebné ešte dodať, že vyžadovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je s ňou súladné. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft,

C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

66. Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

67. S poukazom na uvedené, kasačný súd dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu nevykazuje znaky arbitrárnosti, svojvoľnosti a nesúladu so slovenskou, respektíve európskou judikatúrou.

D) Posúdenie námietky týkajúcej sa účelového spochybnenia predložených dokladov

68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámene 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 dorúčením 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.

69. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov. Daňová kontrola je z tohto pohľadu jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu, pri súčasnom zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. Z hore uvedených faktov vyplýva, že daňová kontrola predstavuje tzv. „prípravné konanie“, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane, vydané vo vyubovacom konaní.

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.

71. Najvyšší správny súd v plnej miere súhlasí so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku uviedol, že „ak by správca dane musel pri začatí daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku preukázať dôvody, z ktorých jednoznačne vyplýva podozrenie, že účtovné doklady alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, došlo by týmto spôsobom k extrémnemu oslabeniu oprávnení správcu dane pri preverovaní dodržiavania ustanovení osobitných predpisov“. V zmysle vyššie uvedených faktov kasačný súd konštatuje, že postupom správcu dane nedošlo k obmedzeniu práva sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu na štandardné začatie daňovej kontroly vyplývajúce z § 46 ods. 1 daňového poriadku.

E) K námietke ohľadom nepreskúmateľného aplikovania pojmu „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“

72. Sťažovateľ namieta, 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. Kasačnému súdu však nedá v tejto súvislosti uviesť, že sám sťažovateľ svojich „obchodných partnerov“ označil za partnerov s „pochybnou povestou“.

F) Porušenie ustanovení daňového poriadku o doručovaní

73. Ďalej, sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namietal, že boli porušené ustanovenia daňového poriadku v časti doručovania, keďže jednotlivé podania boli doručené sťažovateľovi prostredníctvom bývalého splnomocneného zástupcu s generálnou plnou mocou, a to D.. F. A., pričom spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom.

74. Kasačný súd v zhode s názorom správneho súdu poznamenáva, že táto námietka bola prvýkrát predložená v replike zo dňa 17.01.2019, t.j. po uplynutí lehoty určenej zákonom na podanie správnej žaloby (§ 62 ods. 1 SSP). V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v správnom súdnom konaní sa uplatňuje koncentračná zásada, podľa ktorej žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 183 SSP). Podľa § 181 ods. 1 SSP fyzická osoba alebo právnická osoba musí správnu žalobu podať v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy, proti ktorému smeruje, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní, samozrejme s výnimkami ustanovenými v § 134 ods. 2 SSP, o ktoré v danom prípade nejde. To znamená, že k žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadnúť (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/34/2010 z 25. novembra 2010).

75. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR, sp. zn. II. ÚS 241/2008, podľa ktorého „rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov je dôsledne ovládané dispozičnou zásadou, z čoho vyplýva, že súd nemôže preskúmať správne rozhodnutie nad rámec žalobcom v žalobe vymedzeným. Ide o zásadu iudex ne eat petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP (pozn. v súčasnosti § 202 SSP), a súd musí túto zásadu aplikovať vo všetkých veciach, v ktorých preskúmava na základe podanej žaloby zákonnosť žalobcu napadnutého rozhodnutia. Žaloba musí obsahovať presné označenie rozhodnutia, ktoré žalobca napáda a vyjadrenie, ktoré výroky má súd preskúmať. To znamená vymedzenie rozsahu, v akom sa rozhodnutie alebo postup správneho orgánu napáda. Žalobca musí zdôvodniť, že rozhodnutím alebo postupom, ktorý napáda, bol ukrátený na svojich právach. Ďalej musí žalobca tvrdiť, že správny orgán pri vydaní napadnutého rozhodnutia porušil zákon, a to tak, že odkáže na konkrétne ustanovenia právnych predpisov či už hmotného, alebo procesného práva a v žalobe musí uviesť aj dôvody, v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu. Žalobca môže rozširovať žalobu len do

konca lehoty zákonom ustanovenej na podanie žaloby. Po jej uplynutí ďalšie výhrady voči žalobe nemôže vznášať (princíp koncentračnej zásady)“.

76. Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že neobstojí kasačná námietka sťažovateľa, v zmysle ktorej vo svojej žalobe uviedol žalobné body, a to nezákonnosť rozhodnutia správnych orgánov a rovnako ako aj nepreskúmateľnosť daných rozhodnutí. Teda nemenil rozsah a dôvody správnej žaloby, nakoľko pri jej podaní ich presne špecifikoval, a následne ich len precizoval. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyšší súd SR, sp.zn. 8 Sžo 81/2010, podľa ktorého „ak žalobca v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia neuvedie, akými konkrétnymi nezákonnosťami rozhodnutie žalovaného správneho orgánu trpí, v čom bol žalobca týmto rozhodnutím ukrátený na svojich právach (pričom všeobecné tvrdenie, že rozhodnutím bol porušený zákon, resp. že rozhodnutie nemá oporu v zákone, je nepostačujúce pre úspech v konaní), konajúci súd vzhľadom na svoju procesnú pozíciu nad stranami tieto skutočnosti za žalobcu nevyhľadáva, keďže práve tieto skutočnosti podľa § 249 ods.2 O.s.p. majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom, ktorým je súd podľa § 250b O.s.p. viazaný.“

77. V zmysle vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že krajský súd nepochybil, keď nezohľadnil námietku žalobcu ohľadom doručovania, pretože táto námietka bola predložená oneskorene. k žalobcu uvedenú skutočnosť v rámci žaloby vôbec nenamietal, resp. neuviedol ako žalobný dôvod, nebolo možné v rámci odvolacieho konania túto jeho námietku zohľadniť.

G) Posúdenie námietky týkajúcej sa odmietnutia predložených podkladov, námietky týkajúcej sa prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy a námietky týkajúcej zistenia skutkového stavu

78. Sťažovateľ mal za to, že doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu boli z jeho strany predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca dane účelovo spochybňoval skutočnosti v nich deklarované. Vo vzťahu k tejto námietke kasačný súd odkazuje na body 43 až 50 tohto rozsudku, v ktorých už k tomuto tvrdeniu vyjadril.

79. 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, správne súdu 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.

80. V súvislosti s vyššie uvedenými skutočnosťami kasačný súd uzavrel, že správny súd samostatne a nezávisle hodnotil správnosť a úplnosť skutkových zistení a dôvodne konštatoval zákonnosť postupu a rozhodnutí predchádzajúcich správne súdneho konaniu.

H) Posúdenie námietky týkajúcej sa nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

81. Sťažovateľ namietal, že z odôvodnení rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého správneho konania konajúce daňové orgány nazerali na sťažovateľa ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti 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.

82. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd, rovnako ako správny súd odkazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018, 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.

#### I) Vada vydaných rozhodnutí

83. 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.

84. Kasačný súd nemohol prisvedčiť dôvodnosti ani tejto námietky. Podľa Správneho súdneho poriadku 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. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry ESĽP. 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). 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).

85. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku veci dospel k záveru, že správny súd v jeho odôvodnení jasným a zrozumiteľným spôsobom uviedol dôvody, pre ktoré napadnuté rozhodnutie žalovaného potvrdil. Preto napadnutý rozsudok nemožno považovať za svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný. Navyiac sa správny súd pri výklade a aplikácii zákonných predpisov neodchýlil od znenia príslušných ustanovení a nepoprel ich účel a význam. Ako vyplýva aj z judikatúry ústavného súdu, iba skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom súdu nestotožňuje, nemôže viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti rozhodnutia súdu (napr. I. ÚS 188/06).

#### J) Posúdenie námietky týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí

86. Sťažovateľ konštatoval, 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.

87. V súvislosti s touto námietkou kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že z administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január a až máj, júl, august, október až december 2012 bola začatá dňa 23.04.2013 spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar a ukončená bola dňa 07.04.2015 doručením Výzvy na vyjadrenie sa k

zisteniam uvedeným v protokole č. 158500/2015 zo dňa 30.03.2015 spolu s protokolom č. 158446/2015 zo dňa 30.03.2015, ktoré boli prevzaté dňa 07.04.2015. Ďalej, je preukázané, že daňová kontrola dane bola prerušená Rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9712402/5/5228857/2013/Kar zo dňa 22.11.2013 a to dňom 26.11.2013 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií.

88. Skutočnosť, že daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až máj, júl, august, október až december 2012 bola prerušená, mala za následok, že lehota na jej vykonanie neplynula, t.j. výkon daňovej kontroly sa predĺžil o čas, po ktorý bola prerušená. Výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj, júl, august, október až december 2012 trval v období od jej začatia (začatá dňa 23.04.2013) do prerušenia (prerušená dňom 26.11.2013) celkom 217 dní a za obdobie od pokračovania vo výkone (dňa 09.12.2014 pominuli dôvody, pre ktoré bola prerušená) do doručenia protokolu s výzvou (protokol s výzvou doručený dňa 07.04.2015) trval celkom 119 dní, t.j. výkon daňovej kontroly trval spolu celkom 336 dní. S poukazom na uvedené k prekročeniu zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nedošlo.

89. 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 to, že uznesením Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžfk/34/2018 zo dňa 5. marca 2020 bolo konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu č.k. 6S/1/2017-284 zo dňa 18. januára 2018 postupom podľa § 100 ods. 1 písm. ) v spojení s § 452 ods. 1 SSP prerušené a Súdnemu dvoru EÚ boli predložené prejudiciálne otázky podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v nasledovnom znení:

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

Existuje následok (sankcia) za nedodržanie lehôt na vykonanie medzinárodnej výmeny informácií stanovených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k dožiadanému a dožadujúcemu sa orgánu? Je možné charakterizovať medzinárodnú výmenu informácií, ktorá presahuje lehoty určené Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty za protiprávny zásah do práv daňového subjektu?

90. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

91. Rešpektujúc právne záväzný názor Súdného 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.“

## VI. Záver

47. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za odôvodnený, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 ako nedôvodnú zamietol.

48. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

49. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

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