

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/38/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200074  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 06. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200074.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Podtatranská hydina, a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zast. KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Dunajská 32, 811 08 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102304891/2017 zo dňa 06.11.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/7/2018 zo dňa 14.02.2019, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie jún 2012, vykonanej u žalobkyne, vydal Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 104524006/2016 zo dňa 21.12.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) žalobkyni určil rozdiel v sume 318.161,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012. t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.545,50 eur a vyrubil daň v sume 309.615,54 eur. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. za dodávky tovaru a služieb spojených s prepravou a od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. za nákup tovaru a prepravu tovaru.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102304891/2017 zo dňa 06.11.2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o. neboli skutočným nadobúdateľom tovaru na základe intrakomunitárnych dodávok od dodávateľov z iných členských krajín, nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci, nevykonávali reálnu ekonomickú činnosť, vystupovali ako nárazník a deklarované obchody mali jediný účel, a to znižovanie daňovej povinnosti žalobkyne v podobe odpočtu DPH. Žalovaný mal za to, že žalobkyňa si v zdaňovacom období jún 2012 neoprávnene odpočítala daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr vystavených

v mene spoločností Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o., keď nespĺnila hmotnoprávne podmienky na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Dňa 14.02.2019 Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) vyhlásil rozsudok sp. zn. 3S/7/2018 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal účastníkom náhradu trov konania.

5. Krajský súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

6. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- uviedol, že sa v prvom rade musel vysporiadať so žalobnou námietkou žalobkyne, že zo strany žalovaného, ako aj správcu dane došlo k porušeniu zásady proporcionality, keď správca dane v daňovej kontrole mal prekročiť zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly za účelom získania informácií na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“). Z obsahu spisového administratívneho materiálu žalovaného mal súd za preukázané, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie október 2012 začala dňa 22.04.2013 (kasačný súd dodáva, že správca dane začal dňa 22.04.2013 daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január až jún 2012 a august až október 2012, t. j. aj za zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom tohto konania). Správca dane prerušil konanie rozhodnutím zo dňa 22.11.2013 a znovu pokračoval v konaní na základe oznámenia zo dňa 02.03.2015 o pominutí dôvodov na prerušenie na základe podaných informácií o MVI dňa 26.02.2015. Správca dane zaslal žiadosti o MVI za účelom preverenia všetkých obchodných transakcií, ktoré boli predmetom výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2012 (kasačný súd uvádza, že žiadosti o MVI boli správcom zaslané za účelom preverenia obchodných transakcií, ktoré boli predmetom výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až jún 2012 a august až október 2012, t. j. aj za zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom tohto konania). Správca dane nebol nečinný, keďže mu neboli doručované odpovede na žiadosti o MVI. Krajský súd preto považoval žalobnú námietku o nedodržaní zákonnej lehoty pri výkone daňovej kontroly za nedôvodnú. Argumentoval, že otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na protokol z daňovej kontroly ako zákonný dôkazný prostriedok v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) III. ÚS 24/2010 sa zaoberal Ústavný súd SR vo svojom uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016. S poukazom na obsah toho uznesenia krajský súd uviedol, že pokiaľ bola žalobkyňa toho názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o MVI, v dôsledku čoho trvala daňová kontrola dlhšie ako jeden rok, mohla sa dovolávať svojich práv a právom chránených záujmov v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy,

- poukázal na to, že inštitút miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaní správcov dane o MVI sú zákonnými prostriedkami získania informácií správcom dane na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, prípadne nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a získané informácie sú daňovému subjektu v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, má právo sa k nim vyjadrovať, navrhovať dôkazy, rovnako má právo vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, podávať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. uznesenie vo veci C-276/12 Sabou zo dňa 22.10.2013) vyplýva, že právo Únie nepriznáva daňovníkovi určitého členského štátu ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktoré tento členský štát uskutočnil,

- konštatoval, že žalobkyňa bola oboznámená so skutočnosťami, ktoré sú predmetom preverovania pri oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zo strany správcu dane, a to v prvom rade dorúčením rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, ktorým jej správca dane oznámil dôvody prerušenia

daňovej kontroly. Taktiež správca dane vyzýval žalobkyňu, aby sa vyjadrila ku skutočnostiam týkajúcim sa dodávateľských faktúr od spoločnosti MIRBES s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Nestotožnil sa preto s jej tvrdením, že správca dane bol nečinný a bránil jej uplatniť si právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, pretože toto právo žalobkyňa riadne využila a vyjadrovala sa k skutočnostiam, na ktoré bola správcom dane písomne vyzvaná. Tvrdenie žalobkyne, že žiadnym spôsobom nebola informovaná zo strany správcu dane o zistených skutočnostiach, označil krajský súd za účelové,

- nestotožnil sa so žalobnou námietkou žalobkyne, že sa správca dane a žalovaný riadne nevysporiadali so svedeckými výpoveďami V. O., ktorá mala konať za spoločnosť Mirbes, s.r.o.. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného je nesporné, že žalovaný ako aj správca dane sa rozsiahlym spôsobom vysporiadali s vykonaným dokazovaním, a to aj s výsluchom V. O.. Správca dane vykonal úkony, aby zabezpečil dôkaz, na ktorom trvala žalobkyňa, a to vykonanie vypočutia svedka V. O.. Správca dane ako aj žalovaný vyhodnotili zrealizovaný výsluch a konštatovali, že V. O. nejednala s poľskými dodávateľmi tovaru, od ktorých Mirbes, s.r.o. mala nadobudnúť tovar,

- uviedol, že z odpovedí na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že s dodávateľmi konal O.. A. G. a O. M.. Preukázaná bola aj skutočnosť, že O.. A. G. mal dispozičné právo k účtom spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o., čo O.. G. pri ústnom pojednávaní dňa 08.03.2016 neuviedol. Generálnu plnú moc a plnú moc pre O. M. vo vzťahu ku spoločnosti Mirbes, s.r.o. V. O. aj napriek výzve správcu dane nepredložila, tieto naopak predložila žalobkyňa spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 30.04.2013. Správca dane a žalovaný reagovali na všetky zistené skutočnosti a vyjadrenia V. O. ako aj žalobkyne, pričom po vyhodnotení všetkých už vyššie uvedených skutočností dospeli k záveru, že V. O. za spoločnosť Mirbes, s.r.o. nekonala, tovar neobjednávala a nejednala s dodávateľmi tovaru. Výsluch V. O. nebol jediným, ale jedným z množstva dôkazov na preukázanie uvedeného záveru,

- k námietkam žalobkyne vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov správcom dane a žalovaným a k zistenému skutkovému stavu krajský súd uviedol, že 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 súm v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následné verifikácie skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy, ktoré majú v priebehu konania k dispozícii,

- označil za nedôvodnú námietku žalobkyne, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s jej námietkami uvedenými proti rozhodnutiu správcu dane, pretože uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie jeho rozhodnutia. Žalovaný odôvodnil, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a pri aplikácii právnej úpravy,

- dospel k záveru, že v danom prípade nebol porušený princíp dvojinštančnosti konania tak, ako to namietala žalobkyňa. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal zistený skutkový stav, vykonané dôkazy, ktoré v rozsiahlom dokazovaní vykonal správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré riadne vyhodnotil a vysporiadal sa aj s námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní. Rozhodnutia spĺňajú všetky zákonom požadované kritériá a skutočnosť, že sa žalovaný ako odvolací orgán nevysporiadal s odvolacími námietkami podľa predstáv žalobkyne, nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia,

- daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a vyslovili právny názor, že nárok na odpočet dane bol žalobkyňou uplatnený v rozpore so zákonnými podmienkami upravenými v § 49 a § 51 zákona o DPH. Daňová kontrola bola správcom dane vykonávaná v nevyhnutnom rozsahu potrebnom na dosiahnutie účelu. Na preukázanie skutočne realizovaných transakcií bolo potrebné preverovanie dodávateľov z dôvodu, či došlo k dodaniu tovaru so subjektom na faktúre uvedeným. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane pri použití zásady voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle šetrenie a dokazovanie, z ktorého vyplýva, že daňovým dokladom, ktoré predložila žalobkyňa chýba reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje pochybnosti o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobkyňa uplatnila právo na nadmerný odpočet, ako i vierohodnosť účtovnej evidencie vedenej žalobkyňou,

- uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH majú hmotnoprávnu povahu a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona

o DPH je nevyhnutné kumulované splnenie všetky zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t. j. vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia,

- zdôraznil, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. K tomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NSSR“) sp. zn. 8Sžf/9/2012 zo dňa 30.01.2013 a uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015,
- uviedol, že z judikatúry NSSR jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnoprávnym, pričom táto zásada umožňuje, ale súčasne aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálne deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktúr, teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať, a za správnosť ktorých zodpovedá,
- ohľadom žalobnej námietky o nezákonnom použití dôkazov, získaných v trestnom konaní argumentoval § 24 Daňového poriadku a uviedol, že tieto boli získané zákonnou formou. K tomu krajský súd poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018,
- k novo uplatnenej žalobnej námietke (uvedenej prvýkrát v replike a následne na pojednávaní), ktorá spočívala v nezákonnosti všetkých titulov, ktoré boli doručované žalobkyni prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu, a to z dôvodu, že spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom, poukázal krajský súd na § 62 ods. 1 SSP. Dodal, že túto skutočnosť nepovažuje za takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, k čomu poukázal na názor NSSR uvedený v rozsudku sp. zn. 2Sžf/18/2014 zo dňa 23.03.2016, v zmysle ktorého „pri súdnom prieskume platí zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú preto, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to účastníkovi nemôže priniesť priaznivejší výsledok“,
- mal za to, že žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobkyne odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil,
- v súlade s § 140 SSP, vo veciach tej istej žalobkyne a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, poukázal na podrobné odôvodnenia rozsudkov krajského súdu sp. zn. 6S/6/2018, sp. zn. 6S/7/2018, sp. zn. 6S/8/2018, sp. zn. 6S/14/2018, sp. zn. 3S/8/2018 a sp. zn. 5S/8/2018 (zdaňovacie obdobia za rok 2012).

### III.

Konanie na kasačnom súde

#### A) Kasačná sťažnosť

7. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej aj „sťažovateľka“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhla rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne žiadala, aby súd zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102304891/2014 zo dňa 06.11.2017 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 104524006/2016 zo dňa 21.12.2016 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľka v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedla najmä tieto sťažnostné body.

9. Sťažovateľka v bode I. a bode II. kasačnej sťažnosti zhrnula priebeh konania pred orgánmi finančnej správy, vymedzila dôvody kasačnej sťažnosti a citovala právnu úpravu. V bode III. namietala nesprávny postup krajského súdu, keď uviedla, že krajský súd sa nezaoberal jej argumentáciou, nezohľadnil ju a nevysporiadal sa s ňou vo svojej rozhodovacej činnosti. Sťažovateľka mala za to, že v odôvodnení rozsudku krajského súdu nie je možné zistiť, ktoré skutočnosti použil súd pri svojej činnosti, ktoré skutočnosti boli relevantné a ktoré relevantnými neboli pre rozhodnutie vo veci samej. Sťažovateľka na tomto mieste poukázala na rozsudok NSSR sp. zn. 8Sžfk/57/2017 zo dňa 28.06.2018, ktorým súd zrušil rozhodnutie Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/20/2016 zo dňa 09.02.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to na základe kasačnej sťažnosti spoločnosti HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., spoločnosti spadajúcej do skupiny spoločností hydina. Sťažovateľka namietala, že pre absenciu

náležitého odôvodnenia je rozhodnutie svojvoľné a teda nepreskúmateľné. Sťažovateľka ďalej namietala neobstaranie dostatku potrebných dokladov pre rozhodnutie vo veci (bod IV. kasačnej sťažnosti), keď namietala, že krajský súd neposúdil otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých orgány finančnej správy vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia možným záver, ku ktorému orgány finančnej správy dospeli.

10. V bode V. kasačnej sťažnosti sťažovateľka namietala, že krajský súd absolútne neposúdil zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá bola namietaná v správnej žalobe a na podklade ktorej sťažovateľka odôvodňovala nezákonnosť daňovej kontroly. Sťažovateľka videla nezákonnosť postupu orgánov finančnej správy tak v časti lehôt na výkon daňovej kontroly, keď bola daňová kontrola prerušená v časovom rozsahu 20 mesiacov ako aj v časti neuskutočnenia konfrontácie v prípade vzniku prípadných rozporov medzi jednotlivými dôkazmi. Uviedla, že po celý čas súdneho konania nebol predmetom konania ňou namietaný vadný procesný postup, nezákonné rozhodnutie postavené na nezákonom dôkaze, ale len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany orgánov finančnej správy. Mala za to, že rozhodnutie krajského súdu je postavené výlučne na domnienkach, hypotézach a odobrených skutočnostiach. Sťažovateľka namietala zaujatý postup žalovaného a krajského súdu, keď pri osobe V. O. prevzali len tú výpoveď, ktorá svedčila v jej neprospech, pričom na zvyšné neprihliadli a nevysporiadali sa s nimi. Sťažovateľka uviedla, že pani O. nepovažuje za hodnoverného svedka, nakoľko táto bola uznaná vinnou zo zločinu nepriamej korupcie podľa § 336 ods. 1 Trestného zákona. Sťažovateľka zároveň uviedla, že svedecká výpoveď p. O., ktorá uviedla, že mala na starosti objednávanie tovaru ešte aj v priebehu roka 2013, svedčí o riadnom výkone podnikateľskej činnosti dodávateľa Mirbes, s.r.o. a nečinnosť tejto obchodnej spoločnosti nastala až v čase, keď už sťažovateľka s obchodnou spoločnosťou nespolupracovala.

11. Sťažovateľka v rámci tohto bodu kasačnej sťažnosti namietala nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľku v neprimeranom rozsahu, keď unesenie dôkazného bremena, ktoré orgány finančnej správy od nej požadujú, je prekročením zákonom stanovených mantinelov. Sťažovateľka mala za to, že v jej prospech svedčia tak svedecké výpovede ako aj listinné dôkazy, ktoré orgány finančnej správy ani krajský súd dostatočne nevyhodnotili a venovali sa len spochybňovaniu jej tvrdení s už dopredu nadobudnutým presvedčením o akejsi podvodnej činnosti z jej strany. Sťažovateľka citovala európsku judikatúru (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-273/11 Mescek-Gabona Kft., C-146/05 Collée, C-255/02 Halifax), v zmysle ktorej boli orgány finančnej správy povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné, ak chceli spochybníť nárok sťažovateľky. Sťažovateľka ďalej namietala, že založenie záverov správcu dane o nepreukázaní splnenia podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, v tomto prípade na základe certifikátu pre obchod vo vnútri spoločenstva, ktorý nie je dokumentom podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, je v kontraste s rozhodnutím Súdneho dvora EÚ vo veci C-146/05 Collée.

12. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti (bod VI.) sa sťažovateľka odvolávala na ďalšiu judikatúru Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach č. C-204/13 Heinz Malburg, č. C-37/95 Ghent Coal Terminal, č. C-255/02 Halifax, č. C-162/07 Ampliscientifica a Amplifm, č. C-425/06 Part Service, a č. C-277/09 vo veci RBS Deutschland Holdings), ktorá sa týka dôkazného bremena, princípu neutrality, adekvátnej miery opatrnosti daňového subjektu a kontrol zo strany príslušných orgánov finančnej správy a ktorá svedčí v prospech nároku daňového subjektu na odpočet dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka tvrdila, že dostatočne preukázala svoj nárok a krajský súd na túto judikatúru neprihliadol a nepochopil podnikateľské postupy a štandardy.

13. Sťažovateľka v bode VIII. kasačnej sťažnosti (bod VII. v kasačnej sťažnosti chýba) spochybnila samotnú daňovú kontrolu, tvrdiac, že pre ňu chýbal špecifický dôvod a že konkrétny dôvod vykonania daňovej kontroly jej nebol oznámený. Sťažovateľka ďalej namietala nezákonnosť postupu orgánov finančnej správy, keď mala za to, že boli porušené ustanovenia týkajúce sa doručovania a vydané rozhodnutie o určení rozdielu dane je v súčasnej dobe neprávoplatné. Poukázala na nezákonnosť všetkých a akýchkoľvek rozhodnutí, ktoré boli v daňových konaniach vydané a ktoré boli doručované daňovému subjektu prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu L.. O. G., a to z dôvodu, že za splnomocneného právneho zástupcu preberala osoba p. B., ktorá nemala na preberanie zásielok za a v mene L.. O. G. platný titul, ktorý by ju k takej činnosti oprávňoval, a to v dôsledku uplynutia platnosti zmluvy, ktorá ju na takéto úkony oprávňovala. Vo vzťahu k vadám doručovania

sťažovateľka poukázala na uznesenie NSSR sp. zn. 3Sžo/13/2011 zo dňa 20.09.2011. Uviedla, že vadnosť doručovaných písomností namietala a krajský súd upozornila na nezákonnosť doručovania, pričom žiadala o prešetrenie vykonaného doručovania. Krajský súd však nepristúpil k vykonaniu šetrenia.

14. V ďalších bodoch (bod IX., X., XI. a XII. kasačnej sťažnosti) sťažovateľka všeobecnou argumentáciou namietala prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy a nedostatočne zistený skutkový stav. Sťažovateľka vyslovila pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany orgánov finančnej správy pri výkone ich činnosti, keď mala za to, že tieto zastúpili úlohu orgánov činných v trestnom konaní, pričom v priebehu celého konania nazerali na sťažovateľku ako na páchatel'a trestného činu. Sťažovateľka uviedla, že v rozsudku krajského súdu absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím je rozsudok nepreskúmateľný.

15. V ďalšom bode kasačnej sťažnosti (XIII.) sťažovateľka namietala porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí. Poukázala na § 61 ods. 10 Daňového poriadku a článku 10, 11 a článku 12 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty zo dňa 07.10.2010 (ďalej aj „Nariadenie Rady č. 904/2010“), pričom uviedla, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom a nariadením, musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe. Sťažovateľka mala za to, že správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevysvetlili takú skutočnosť, ktorá by ospravedlňovala nedodržanie stanovenej dĺžky zákonnej lehoty ani nepredložili listinu, z ktorej by vyplývala písomná informácia o nemožnosti odpovede v lehote stanovenej Nariadením Rady č. 904/2010. Správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým Daňový poriadok ako aj zásadu primeranosti v daňovom konaní a vzhľadom na absenciu odôvodnenia medzinárodnej výmeny informácií je rozhodnutie nepreskúmateľné. Správca dane nekoordinovane, viacerými žiadosťami, po uplynutí ôsmich mesiacov od začatia daňovej kontroly, žiadal potrebné informácie ohľadom zahraničných transakcií v rámci medzinárodnej výmeny informácií, čím mal neprímeraným spôsobom zasiahnuť do práv sťažovateľky. Sťažovateľka mala za to, že správca dane konal účelovo z dôvodu, že nestíhal vykonať daňovú kontrolu a konal tak v rozpore s § 44 ods. 1 druhá veta Daňového poriadku.

16. Sťažovateľka je toho názoru, že uplynutím lehoty, ktorá sa v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010 nemôže prekračovať (3 mesiace odo dňa podania žiadosti), zaniká dôvod prerušenia výkonu daňovej kontroly v zmysle § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a správca dane je povinný v súlade s § 61 ods. 4 Daňového poriadku pokračovať v konaní aj napriek skutočnosti, že nezistil potrebné informácie. Nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly správca dane porušil aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti pri správe daní a takéto pochybenie má za následok nezákonnosť celého doterajšieho konania. Protokol o výkone daňovej kontroly je tak vyhotovený na podklade konania, ktoré je priamo v rozpore so zákonom a s ním súvisiacimi právnymi predpismi, v čoho dôsledku sa tento samotný stáva nezákonným listinným dôkazom.

#### B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia a vyjadrenia k žalobe, stotožnil sa s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené. Z toho dôvodu navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. K tvrdeniu sťažovateľky, že na podklade identických dôvodov nepostupoval v danom prípade rovnako ako v zdaňovacom období február 2014 uviedol, že tieto zdaňovacie obdobia nemajú rovnaký skutkový stav a nejde o identickú situáciu. K námietke sťažovateľky týkajúcej sa doručovania písomností uviedol, že rozhodnutie správcu dane ako aj rozhodnutie žalovaného bolo doručované priamo sťažovateľke na adresu jej sídla, nakoľko v tom čase nemala splnomocneného zástupcu na doručovanie v daňovom konaní. Uviedol, že všetky rozhodnutia boli prijaté adresátom a v lehote na podanie opravného prostriedku žalobkyňa doručovala správcovi dane svoje odvolanie. Preukázateľne mala teda tieto rozhodnutia doručené, dozvedela sa o ich obsahu a nijako neprejavila svoj nesúhlas s doručovaním. Žalovaný bol presvedčený, že pri doručovaní písomností nijako procesne nepochybil a preto považuje tieto námietky za neopodstatnené.

#### IV.

#### Právny názor kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/38/2019. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SPP), či krajský súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SPP) a či sa neodklonil od ustálenej praxe kasačného súdu (§440 ods. 1 písm. f) SPP). Sťažovateľka v rámci uvedených kasačných dôvodov namietala, že krajský súd neposúdil otázku, či vykonané dôkazy orgánmi finančnej správy nie sú pochybné a či sa orgány finančnej správy vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami. Sťažovateľka ďalej namietala neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly a vadu protokolu ako podkladu napadnutých rozhodnutí a mala za to, že skutkový stav veci nebol spoľahlivo, presne a úplne zistený, čím trpí napadnuté rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti. Sťažovateľka namietala, že na ňu bolo v rámci daňového konania nedôvodne prenesené dôkazné bremeno v neprimeranom rozsahu. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti poukázala na nezákonný postup orgánov finančnej správy pri doručovaní písomností, pri vykonávaní dôkazov a napokon namietala uplynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, čo vyústilo do nezákonnosti vydaného protokolu a výkonu daňovej kontroly.

21. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 318.161,04 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

22. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chráneným záujmom daňových subjektov a iných osôb.

23. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane potupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom

správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

24. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv a správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

26. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

27. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

28. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

29. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

30. 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.

31. Kasačný súd preskúmaním súdneho spisu dospel k záveru, že predmetom konania pred týmto súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia vydané v konaniach vedených pod sp. zn. 1Sžfk/1/2020, sp. zn. 6Sžfk/65/2019, sp. zn. 10Sžfk/26/2019, sp. zn. 3Sžfk/24/2019, sp. zn. 2Sžfk/9/2019, sp. zn. 5Sžfk/39/2018 a sp. zn. 10Sžfk/31/2018. Súd v predmetných konaniach považoval argumentáciu sťažovateľky za nedôvodnú. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/65/2019 zo dňa 28.02.2022, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza. Na tých miestach, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je plne aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd v záujme zrozumiteľnosti a presvedčivosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza okolnosti príznačné pre prejednávanú vec.

32. Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sa dajú rozdeliť do viacerých okruhov. Sťažovateľka najprv tvrdila, že krajský súd v napadnutých rozsudkoch neuvádzal vlastné úvahy, a neodpovedal na jej podstatné námietky. Rozsudky dokonca považovala za nepreskúmateľné. Ďalej mala za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, najmä pokiaľ išlo o rozloženie dôkazného bremena a jeho unesenie; táto námietka sa týkala aj posúdenia postupu žalovaného a správcu dane, osobitne pokiaľ ide o priebeh daňovej kontroly a jej prerušenia. Napokon sa sťažovateľka domáhala záveru, že krajský súd nerešpektoval aplikovateľnú skoršiu judikatúru.

33. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľka síce podala rozsiahle kasačné sťažnosti, ale ich obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdennými vecami až zjavne nesúvisiaci (napríklad citácie zo Správneho poriadku). Kasačný súd sa nemohol zaoberať vážne formulovanými generálnymi ponosami

sťažovateľky, že sa jej námietkami nezaoberal krajský súd. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľka nedostala 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 všeobecného konštatovania o nedostatočne zistenom skutkovom stave či nezaobieraní sa dôkazmi. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľky vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok krajského súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 S.s.p.). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktorý sa aj napriek vágnosti a nekonkrétnosti samotných žalôb zodpovedne venoval všetkým žalobným bodom.

34. V sťažnostných bodoch, ktoré neboli obsahom žaloby, videl kasačný súd neprípustnú novotu (§ 439 ods. 3 písm. b) SSP), preto im ani nevenoval bližšiu pozornosť. Kasačný súd len poznamenáva, že reakcia správneho súdu na námietky proti vyhodnoteniam svedeckých výpovedí svedkyne O. sa mu javí ako primeraná a zrozumiteľná.

35. Námietka sťažovateľky proti jej zaťažovaniu dôkazným bremenom je nedôvodná už z dôvodu jej mylnej predstavy o tom, že správca dane nemôže pri vyhodnocovaní preukaznosti dokladov vychádzať z odôvodnených pochybností (k tomu postačí odkázať na odôvodnenia napadnutých rozsudkov, ale aj bohatú judikatúru kasačného súdu, napr. rozhodnutia NSSR sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, 1Sžfk/49/2017). 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 krajský 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 krajský súd, že označení dodávateľa plnili funkciu „nárazníka“, ktorý umožnil sťažovateľke 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 sťažovateľke. Kasačný súd poznamenáva, že aj keď sťažovateľka citovala európsku judikatúru k problematike daňového podvodu (hoci bezprostredným dôvodom na nepriznanie odpočítania bolo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodávateľského vzťahu podľa zákona o DPH) tvrdiac, že dôkazné bremeno leží na žalovanom, nijako tým nespochybnila závery z preskúmaných rozhodnutí, pretože tie sú podložené práve dôkazmi a ich vyhodnotením.

36. Ďalej v tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že aj keby žalovaný uznal, že označení dodávateľa naozaj tovar sťažovateľke dodali, závery o podvodnom charaktere týchto obchodov by práve v zmysle judikatúry vnesenej samotnou sťažovateľkou postačovali na nepriznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode. Zo zistení, ako v rozhodnutiach popísaná spleť spriaznených firiem vykazovala vzájomné obchody s tovarom (najmä hydinou), pričom pracovníci sťažovateľky sa podieľali na vyhotovovaní sporných objednávok či faktúr, a štatutárny zástupca sťažovateľky dokonca aj nakladal s prostriedkami na účtoch dodávateľa Mirbes, s.r.o., je pri neodvedení DPH a neplnení si ďalších štandardných fiškálnych povinností týmto dodávateľom namiesto práve záver o sťažovateľkinej vedomej účasti na daňovom podvode (ak nie priamo o organizovaní). Námietky, že sťažovateľka nezodpovedá za neodvedenie dane dodávateľom, sú tak v okolnostiach súdených vecí irelevantné. Tu môže sťažovateľka hľadať aj odpoveď na námietky o nepochopení charakteru ich podnikateľskej spolupráce.

37. K námietke sťažovateľky, že začatie daňovej kontroly musí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, kasačný súd uvádza, že takéto pravidlo z daňového poriadku ani judikatúry nevyplýva, s výnimkou opakovanej daňovej kontroly podľa § 44 ods. 4 daňového poriadku.

38. Námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľku, považoval kasačný súd za nepodložené. Je prirodzené, že keď zistený skutkový stav poukazuje na podvodné konanie spojené s nedovoleným daňovým únikom, tak z tohto zistenia správny orgán aj vychádza (pozri vyššie o dôvode pre nepriznanie odpočítania dane pri účasti na daňovom podvode), a nemusí čakať na prípadné trestné konanie. Kasačný súd poznamenáva, že pojem účasti na daňovom

podvode v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom podľa trestného práva Slovenskej republiky.

39. Kasačný súd napokon posúdil ako nedôvodnú námietku sťažovateľky, že správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

40. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

41. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

42. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

43. Podľa článku 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 žiadaný orgán poskytuje informácie uvedené v článku 7 a 9 tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.

44. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 v niektorých osobitných kategóriách prípadov si môžu žiadaný a žiadajúci orgán navzájom dohodnúť iné lehoty, ako sú ustanovené v článku 10.

45. Podľa článku 11 Nariadenia Rady č. 904/2010 pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite písomne informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil, pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať.

46. Podľa bodu 25 Nariadenia Rady č. 904/2010 lehoty ustanovené v tomto nariadení na poskytovanie informácií sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať, pričom zásada je taká, že na to, aby bola spolupráca efektívna, by sa informácie, ktoré má už žiadaný členský štát k dispozícii, mali poskytnúť bez ďalšieho odkladu.

47. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že:

- daňová kontrola sa začala dňom 22.04.2013 v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712402/5/1518137/2013/Mis zo dňa 22.04.2013),

- rozhodnutím č. 9712402/5/5059396/2013/Mis zo dňa 12.11.2013 správca dane postupom podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu, z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, keďže požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií za účelom preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly. Zároveň sťažovateľku poučil o tom, že daňová kontrola sa prerušuje od 22.11.2013 do dňa doručenia poslednej odpovede na MVI správcovi dane,

- oznámením č. 9712401/5/426231/2015/Mise zo dňa 26.02.2015 správca dane oznámil sťažovateľke, že dňa 26.02.2015 pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, keď v tento deň došla posledná odpoveď na medzinárodnú výmenu informácií,

- vypracoval protokol č. 20383538/2015 zo dňa 17.06.2015 a tento doručil spolu s výzvou v zmysle §46 ods. 8 Daňového poriadku sťažovateľke dňa 03.07.2015. Týmto dňom bola daňová kontrola ukončená.

48. Výkon daňovej kontroly je zákonom časovo limitovaný na jeden rok a trvá od začiatku daňovej kontroly po doručenie protokolu z výkonu daňovej kontroly. Daňový poriadok v § 61 umožňuje prerušiť daňovú kontrolu a stanovuje, že ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Prerúšením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona (pozri aj rozsudok NSSR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016, zverejnený v Zbierke stanovísk NSSR a súdov SR č. 60/2016). Z uvedeného je zrejmé, že zákonná

lehota daňovej kontroly bola dodržaná v zmysle § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 Daňového poriadku, keď táto lehota plynula od 22.04.2013 do 22.11.2013, kedy bola prerušená a následne lehota plynula od 26.02.2015 do ukončenia daňovej kontroly dňa 03.07.2015.

49. V súvislosti s námietkou sťažovateľky týkajúcou sa nedodržania lehoty daňovej kontroly v zmysle Nariadenia Rady č. 904/2010, kedy sťažovateľka mala za to, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v Nariadení Rady č. 904/2010 pre poskytnutie požadovaných informácií, kasačný súd poukazuje najmä na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 Hydina SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021, pre ktorý bolo predmetné kasačné konanie i prerušené. V bode 35 tohto rozhodnutia Súdny dvor EÚ uviedol, že „lehoty stanovené v článku 10 tohto nariadenia sa netýkajú vzťahov medzi príslušnými daňovými orgánmi, ktoré majú spolupracovať v rámci mechanizmu zavedeného uvedeným nariadením a zdaniteľnými osobami, ale len vzťahov medzi týmito orgánmi navzájom.“ Daňové subjekty tak ani nemusia byť oboznámené o predĺžení lehoty na vykonanie žiadosti, prípadne o nemožnosti odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote. „Zo znenia týchto ustanovení a následne z kontextu, do ktorého patrí tento článok 10, teda vyplýva, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených týmto článkom nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu, dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie“ (bod 37 rozsudku). Kasačný súd, aj s ohľadom na citované rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, konštatuje, že prekročenie lehoty na poskytnutie informácií v rámci MVI, ktorá je stanovená v Nariadení Rady č. 904/2010, nemá priame účinky na prerušenie daňovej kontroly v zmysle § 61 Daňového poriadku a nespôsobuje ďalšie plynutie lehoty na jej vykonanie. Daňová kontrola tak v predmetnej veci pokračovala obdržaním konečnej správy od dožiadaných daňových orgánov.

50. K uvedenému je potrebné dodať, že v súvislosti s posúdením zákonnosti dĺžky daňovej kontroly je nevyhnutné posudzovať aj primeranosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly, aby tento inštitút nebol zneužívaný ako určitý nástroj na umelé a neúčelné predĺženie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly. Kasačný súd mal však za to, že jednotlivé procesné úkony zo strany správca dane v rámci vykonaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov. Správca dane taktiež pokračoval vo výkone daňovej kontroly, a to akonáhle pominuli dôvody na jej prerušenie. Predmetom žiadosti o MVI, teda dôvodom prerušenia daňovej kontroly, bolo poskytnutie informácií, za účelom preverenia deklarovaných obchodov. Nešlo o neúčelné a nepodložené konanie správca dane, ktorým by tento mal sledovať len „umelé“ predlžovanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, naopak, správca dane si týmto konaním plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval poklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

51. S poukazom na uvedené kasačný súd vyhodnotil námietku sťažovateľky, týkajúcu sa prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho plynúcej námietky nezákonne získaných dôkazov potrebných pre rozhodnutie, ako nedôvodnú.

52. Čo sa týka ďalších kasačných námietok kasačný súd dáva do pozornosti, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. 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 (napr. rozsudok ESLP Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. januára 1999, taktiež uznesenia ÚSSR sp. zn. III. ÚS 95/06 a III. ÚS 260/06). Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré aj náležite odôvodnil.

53. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

54. Pokiaľ sťažovateľka poukazovala na rozhodnutie NSSR vo veci sp. zn. 8Sžfk/57/2017 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=njzwwxzsgaytcxzt15zxuzs7ge>> zo dňa 28.06.2018, kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že v danej veci najvyšší súd zrušil rozhodnutie krajského súdu z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, nakoľko mal za to, že v

rozhodnutí krajského soudu absentuje vlastní vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby, ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov. V predmetnom konaní kasačný súd nekonštatoval nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

55. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľky v kasačnom konaní jej nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku **n i e** je prípustný riadny opravný prostriedok.