

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/78/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200201  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 05. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200201.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Příbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. 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 Bratislava, Dunajská 2317/32, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.02.2018, č. 100370164/2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/22/2018-122 z 29. januára 2019, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom konania sa nárok 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 a správneho súdneho konania

1. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) číslo: 100519588/2017 z 23. marca 2017 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel dane v sume 583 103,19 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 252 512,67 € a vyrubil daň v sume 330 590,52 €. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane v rámci konania preukázal vedomosť kontrolovaného daňového subjektu o charaktere obchodných transakcií so spoločnosťami Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. a aj o tom, že kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) sa s plným vedomím zúčastňoval na popísaných obchodných transakciách poznačených podvodom, pretože ich sám organizoval, dával pokyny zahraničným dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že on sám je skutočným odberateľom tovaru, a aj o skutočnosti, že spoločnosti Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. sú len umelým článkom obchodného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu pre žalobcu, ktorá spočívala v podobe odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. ako nárazníkových spoločností, pričom táto daň nebola do štátneho rozpočtu nikdy odvedená.

2. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného vrátane zrušenia rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

3. Žalobca mal za to, že výkon daňovej kontroly nebol dostatočne odôvodnený a zastával názor, že v zápisnici o začatí daňovej kontroly č. 9712402/5/1533822/2013/Kar zo dňa 23.04.2013 sa neuvádzajú žiadne dôvody, ktoré by preukazovali podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, a preto je dôvodné sa domnievať, že takéto dôvody neexistovali a správca dane začal daňovú kontrolu v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku neoprávnene. Ak také dôvody podľa správcu dane existujú alebo existovali, mal ich uviesť, preukázať a odôvodniť, aby sa k nim ako daňový subjekt mohol vyjadriť.

4. Žalobca taktiež rozporoval prítomnosť Q.. L. P. pri výkone daňovej kontroly.

5. Ďalej, podľa názoru žalobcu určenie lehoty na predloženie dokladov popiera princíp okamžitého začatia daňovej kontroly. Nakoľko správca dane neuviedol v odôvodnení zápisnice o začatí daňovej kontroly opodstatnené dôvody na takéto konanie, došlo postupom správcu dane k jeho diskriminácii ako daňového subjektu v porovnaní s inými kontrolovanými daňovými subjektami.

6. V ďalšej časti správnej žaloby žalobca namietal nedodržanie zásady proporcionality a nezákonný postup správcu dane, dĺžku daňovej kontroly a vadu protokolu. Podľa názoru žalobcu v prípade riadneho a zákonného postupu správcu dane, daňová kontrola mala byť ukončená v lehote do 23.07.2014.

7. Žalobca tiež zastával názor, že unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný, ako aj správca dane od neho požadujú, je nielen prekročením zákonom stanovených mantinelov, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že správne orgány v rámci svojej kontrolnej činnosti účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia.

8. Podľa názoru žalobcu správca dane nevykonával dokazovanie v súlade s § 24 ods. 2 daňového poriadku, neakceptoval bez odôvodnenia dôkazy, ktorý preukazuje uskutočnenie zdaniteľného plnenia v súlade s § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a neodôvodnil dostatočne svoje tvrdenie o porušení tohto ustanovenia zákona. Záver správcu dane o účelovom vystavení predmetných faktúr vychádzal z domnienky, že Mirbes, s.r.o. ako súčasť obchodného vzťahu a reťazca nemal v nekonkretizovanom časovom období ekonomické, technické a personálne vybavenie na vykonávanie ekonomickej činnosti.

9. Rovnako žalobca poukazoval na to, že neštandardnosť obchodnej spolupráce neznamená automaticky jej nezákonnosť. Podľa jeho názoru žalovaný a správca dane na základe predloženej dokumentácie nepreukázali jej nepravdivosť, iba účelovo spochybňovali skutočnosti v nej deklarované a uvádzali hypotézy, v zmysle ktorých sa mal zúčastňovať na fiktívnych obchodoch.

10. Na záver správnej žaloby žalobca uviedol, že v predmetnej veci sa žalovaný nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v podanom odvolaní, čo je podstatným dôvodom na to, aby konajúci správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti. Mal za to, že správca dane neakceptoval bez odôvodnenia dôkazy, ktoré preukazovali uskutočnené obchodné transakcie, čím porušil § 3 ods. 3 daňového poriadku. Taktiež poukázal na to, že správca dane dostatočne neodôvodnil svoje tvrdenia o porušení § 49 ods. 1 zákona o DPH, čím porušil § 47 písm. h/ a § 63 ods. 5 daňového poriadku. Podľa názoru žalobcu správca dane postupoval v rozpore s § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď nedodrжал zásadu zákonnosti a postupoval v rozpore so všeobecne záväznými predpismi a nedbal pritom na zachovávanie práva a právom chráneného záujmu kontrolovaného daňového subjektu zistiť skutočnosti čo najúplnejšie, a to aj tie, ktoré sú v prospech daňového subjektu. Na základe vyššie uvedených skutočností mal žalobca za preukázané, že konaním a rozhodovacou činnosťou správcu dane, ako aj žalovaného došlo k porušeniu základných princípov materiálneho právneho štátu, ako aj k porušeniu základných zásad konania.

11. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane v sume 583 103,19 €, ktorý pozostáva zo sumy 76 658,93 € za porušenie § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že žalobca neuplatnil daň pri dodaní tovaru poľskému odberateľovi SPOLKA JAWNA MIKULEC v tuzemsku, ďalej zo sumy 345 965,81 € pri neoprávnenom odpočítaní dane z faktúr od spoločnosti Mirbes, s.r.o. (do 01.08. 2012 SEBRIM TRADE, s.r.o.) a zo sumy 160 478,45 € pri neoprávnenom odpočítaní dane z faktúr od spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.

12. Krajský súd zastával názor, 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. Podľa názoru krajského súdu postupom správcu dane nedošlo k diskriminácii žalobcu v porovnaní s inými kontrolovanými daňovými subjektmi, pretože správca dane svojím postupom neobmedzil právo žalobcu na štandardné začatie daňovej kontroly vyplývajúce z § 46 ods. 1 daňového poriadku.

13. K určení lehoty, resp. dohodnutiu lehoty na predloženie dokladov pri aplikácii § 46 ods. 3 daňového poriadku krajský súd súhlasil s tvrdením správcu dane, že tým, že bola dohodnutá lehota na predloženie dokladov, nebol popretý princíp okamžitého začatia daňovej kontroly pre tam vymedzené špecifické prípady a ani vo vzťahu k účelu citovaného ustanovenia.

14. Krajský súd konštatoval, že správca dane bol oprávnený urobiť si úsudok o tom, či existuje dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. Na základe vyššie uvedených skutočností mal krajský súd za to, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január - máj, júl, august, október - december 2012 bola začatá zákonne, správca dane preukázal dôvodné podozrenie, ktoré ho oprávňovalo k aplikácii § 46 ods. 3 daňového poriadku, preukázal odôvodnenú obavu, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené a na úkone začatia daňovej kontroly sa zúčastnili oprávnené osoby.

15. Ďalej, krajský súd vo svojom rozsudku poukázal na fakt, že začatia daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty sa dňa 23.04.2013 zúčastnil za pobočku Kriminálneho úradu finančnej správy aj Q.. L. P.. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že žalobca pri ústnom pojednávaní konanom dňa 23.04.2013 nežiadal o vysvetlenie dôvodu prítomnosti menovanej osoby na ústnom pojednávaní, ani jej účasť na ústnom pojednávaní nenamietal. Žalobca namietal prítomnosť menovanej osoby na začatí daňovej kontroly až pri ústnom pojednávaní dňa 15.03.2017 vykonanom správcom dane vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane k prítomnosti menovanej osoby na začatí daňovej kontroly uviedol, že bol poverený výkonom daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku za prítomnosti Q.. L. P..

16. K námietke žalobcu týkajúcej sa toho, že v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100468250/2017 zo dňa 15.03.2017 sa nachádza úvaha správcu dane, ktorou dospel k záveru, že spoločnosť Mirbes, s.r.o. a spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. nevykonávala ekonomickú činnosť a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníci práve vo vzťahu k odpovedi svedka zo dňa 15.10.2013 je v rozpore s princípmi vyrubovacieho konania, krajský súd poukázal na procesné úkony správcu dane vykonané za účelom vypočutia p. U. D. a D.. F. a na neúspešné úkony správcu dane týkajúce sa predvolania a predvedenia osoby J. L..

17. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že predvedenie svedka má správca dane opakovať až do doby, pokiaľ nie je predvedený. V tejto súvislosti mal krajský súd za to, že správca dane vo vyrubovacom konaní konal v súlade s § 24 os. 2 a § 68 ods. 3 daňového poriadku a v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR dodajúc, že rozhodnutie správcu dane nie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane, nie je zaťažené vadou nezákonnosti.

18. Ohľadom námietky žalobcu k začiatku, ukončeniu a následkom prerušenia daňovej kontroly krajský súd uviedol, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote ustanovenej v § 46 ods. 10 daňového poriadku, pretože výkon daňovej kontroly trval spolu celkom 336 dní.

19. K vyčíslenému rozdielu dane - nepriznanej dani z pridanej hodnoty vo výške 76 658,93 € pri dodaní tovaru v tuzemsku z odberateľských faktúr pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC krajský súd uviedol, že dodávka medzi žalobcom a poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola nepohyblivá a prebehla na území Slovenskej republiky. Pri uvedených dodávkach tovaru nebola splnená zákonná podmienka pre oslobodenie dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu uvedená v § 43 ods. 1 zákona o DPH. Žalobcovi tým v súlade s § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku u dodávok, za ktoré boli vyhotovené odberateľské faktúry pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC.

20. Krajský súd uviedol, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ dodávka tovaru vnútri Spoločenstva a jeho nadobudnutie vnútri Spoločenstva predstavujú jeden zdaniteľný obchod, preto akémukoľvek zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia zodpovedá oslobodenie predmetnej dodávky v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru. K uplatneniu oslobodenia od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (C-409/04 Teleos). V závislosti od toho, či prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ alebo iná osoba na ich účet, je platiteľ povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane dokladmi stanovenými v § 43 ods.5 zákona o DPH.

21. Vzhľadom na vykonané dokazovanie, vyhlásenia odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC, v ktorých tento uviedol, že tovar prepravil mimo územia Slovenskej republiky do iného členského štátu, považoval za vykonštruované, nepravdivé, nakoľko zistený skutkový stav je iný. Žalobca pri vykázanych intrakomunitárnych dodávkach tovaru pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC nespĺnil podmienku oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH.

22. Čo sa týka obchodnoprávneho vzťahu žalobcu so spoločnosťou Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o., krajský súd uviedol, že kontrolou DPH bolo zistené, že kontrolovaný platiteľ - žalobca vykonal v zdaňovacom období august 2012 odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Mirbes, s.r.o. (do 01.08.2012 SEBRIM TRADE s.r.o.) vo výške 345 965,81 €. Ďalej bolo kontrolou zistené, že žalobca vykonal v zdaňovacom období august 2012 odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o., vo výške 160 478,45 €.

23. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že žalobca vykonal odpočítanie dane vo výške 345 965,81 € na základe dokladov od dodávateľa Mirbes, s.r.o. (do 01.08.2012 SEBRIM TRADE s.r.o.), pričom k dodaniu tovaru od tohto dodávateľa nedošlo, tento bol do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu nastrčený ako nárazník. Spoločnosti Mirbes, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Taktiež správca dane neuznal kontrolovanému platiteľovi nárok na odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že kontrolovaný platiteľ vykonal odpočítanie dane vo výške 160 478,45 € na základe dokladov od dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o., pričom k dodaniu tovaru od tohto dodávateľa nedošlo, tento bol do intrakomunitárnych dodávok tovaru z iného členského štátu tiež nastrčený ako nárazník. Spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH a kontrolovanému platiteľovi nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

24. K námietke žalobcu týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňovníka a správcu dane, v rámci ktorej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 krajský súd uviedol, že s predmetným odôvodnením citovaného rozsudku sa nestotožnil, považujúc právny názor v ňom vyslovený za ojedinelý s tým, že tento bol následne judikatúrne ďalšou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR prekonaný. V tomto smere krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/32/2012, resp. sp.zn. 8Sžf/81/2013, v ktorom Najvyšší súd SR zdôraznil, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd SR zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa správneho súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predloženými dokladmi s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. 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 DPH uznaný ako oprávnený.

25. Krajský súd sa stotožnil s právnou argumentáciou správcu dane, že uplatnenie si práva na odpočítanie dane je právom daňového subjektu (nie jeho povinnosťou) a keď toto právo daňový subjekt využije, je povinný preukázať splnenie všetkých podmienok potrebných k odpočítaniu dane v súlade s § 49 zákona o DPH.

26. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom porušenia jeho práva na spravodlivý proces z dôvodu nedostatočného odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného, krajský súd uviedol, že podľa judikatúry ESĽP a Ústavného súdu SR nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinností odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že na všetky relevantné námietky žalobcu boli v odôvodnení napadnutého rozhodnutia podrobne uvedené dôvody, pre ktoré bolo správcom dane rozhodnuté o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH.

27. Preskúmaním veci správny súd dospel k záveru, že daňové orgány v danej veci postupovali v súlade aj s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, na ktorú vo svojom rozhodnutí aj poukázali. Súčasne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu týkajúcimi sa aplikácie niektorých rozsudkov SD EÚ, napr. č. C-277/14 PPHU Stehcemp zo dňa 22.10.2015, o ktorom správne uzavreli, že tento je možné aplikovať na neuznanie nároku na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených neexistujúcim subjektom, resp. subjektom, ktorý stratil postavenie platiteľa DPH.

28. Krajský súd súčasne poukázal na rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-442/04, v ktorom Súdny dvor 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.

29. Podľa názoru krajského súdu správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní použil len také prostriedky, ktoré daňový subjekt najmenej zaťažovali a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Podľa názoru správneho súdu sa správca dane jednoznačne riadil ustanovením § 44 ods. 1 daňového poriadku, pričom v rámci daňovej kontroly zisťoval a preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

30. Pokiaľ žalobca namietal, že daňové orgány nezákonne použili dôkazy získané v trestnom konaní pri miestnom zisťovaní NAKA Prezídium PZ Košice, krajský súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, 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.

31. Žalobca v replike zo dňa 17.01.2019 vzniesol novú žalobnú námietku, ktorá spočíva v nezakonnosti všetkých titulov, ktoré mu boli doručované prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu splnomocneného na základe generálnej plnej moci, a to I.. L. B., a to z dôvodu, že spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na § 62 ods. 1 SSP, podľa ktorého žalobca môže meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie správnej žaloby na správny súd. Podľa názoru krajského súdu, súd je rozsahom aj dôvodmi podanej žaloby viazaný a nemôže ich z úradnej povinnosti modifikovať, ide o dispozičné právo žalobcu.

32. Na základe vyššie uvedených skutočností mal krajský súd za to, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, bol dostatočne a v potrebnom rozsahu zistený skutkový stav a tento bol správne právne posúdený. Rovnako mal správny súd za to, že žalovaný uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

33. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobca - sřařovatel' kasačnú sřařnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Sřařovatel' namieta nasledujúce vady konania, ktoré boli spôsobené žalovaným / správcom dane, resp. krajským súdom:

a) Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci

K námietke neobstarania dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci sřařovatel' uviedol, že krajský 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.

b) Nedôvodné prenesenie dôkazného bremena na žalobcu (sřařovateľa)

Sřařovatel' namietal neodôvodené prenesenie dôkazného bremena, a to vzhľadom na rozsudok Najvyššieho soudu SR sp.zn. 3Sřf/1/2011, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpал 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 soudu České 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. Sřařovatel' mal za to, že ak správne orgány chceli spochybníť jeho nárok, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočnosti tvrdené sřařovateľom a zároveň uviesť aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Sřařovatel' poukázal aj na uznesenie Forwards, C-563/11, bod 34 a Jagiello, C-33/13, bod 32. Podľa názoru sřařovateľa unesenie dôkazného bremena, ktoré žalovaný aj správca dane od neho požadujú, je nielen prekročením zákonom stanovených mantinelov vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu, ale tiež dôvodne vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti a informácie, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia. Správne orgány boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a ním tvrdené skutočnosti a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však nevykonali.

Sřařovatel' nesúhlasil s názorom krajského soudu, v zmysle ktorého deklarované obchody s Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA 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. Žalobca sa nestotožnil ani s tým tvrdením správneho soudu, 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 - J. L.. Na základe hore uvedených skutočností sřařovatel' mal za to, že správca dane, resp. žalovaný sa s jeho návrhmi a námietkami nevysporiadal dostatočne a nerešpektovali požadovanú mieru rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní.

c) Nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ

Ďalšou námietkou sřařovateľa bolo nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ. Na podporu svojich tvrdení 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, rozsudok Krajského soudu v Plzni č.j. 57Af/7/2014-125 zo dňa 26.01.2016. Sřařovatel' 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. Sřařovatel' tvrdil, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a krajský súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou. V zmysle hore uvedených rozhodnutí sřařovatel' zastal názor, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou SD EÚ a výklad zákonov týkajúcich sa danej veci nebol eurokonformný.

#### d) Účelové spochybnenie predložených dokladov

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

Ďalej, sťažovateľ namietal, že správca dane, resp. žalovaný účelovo, bez relevantných dôvodov používajú také pojmy, ako napr. „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“. Sťažovateľ považuje seba za nevinnú zúčastnenú osobu, ktorá síce kúpila tovary od partnerov s pochybnou povestťou, avšak na podvodoch sa sám nezúčastňoval. Na základe tejto skutočnosti mal sťažovateľ za to, že správca dane resp. žalovaný nezohľadnili, že bol v danom reťazci ako nevinné zúčastnený subjekt.

Ďalej, sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namietal, že boli porušené ustanovenia daňového poriadku v časti doručovania. Vzhľadom na to, že jednotlivé podania mu boli doručované prostredníctvom bývalého splnomocneného právneho zástupcu splnomocneného na základe generálnej plnej moci, a to I.. L. B., spôsob doručovania nebol v súlade so zákonom. Na základe informácií sťažovateľa mala pani Y.Á. ako zamestnankyňa poštového doručovateľa preberať zásielky za splnomocneného zástupcu I.. L. B., avšak po uplynutí platnosti zmluvy, ktorá ju na takéto úkony oprávňovala ako osobu preberajúcu poštové zásielky za splnomocneného zástupcu I.. L. B. v priebehu daňového konania, pani Y. je uvedená a podpísaná na každej jednej doručenke k zásielke, ktorá bola I.. L. B. adresovaná zo strany správcu dane alebo iných orgánov verejnej správy. Podľa názoru sťažovateľa tento postup je v rozpore so zákonom a na základe tohto dôvodu žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného a správcu dane.

Ďalej, sťažovateľ namietal odmietnutie predložených dôkazov zo strany daňových orgánov. 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. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že mal vedomosť o podvodných transakciách Mirbes, s.r.o. a SLOVAKIA FARMA s.r.o. a mal za to, že tvrdenie o neunesení dôkazného bremena z jeho strany sú v rozpore s princípmi právneho štátu a sú šikanózne.

#### e) Prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy

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.

#### f) Spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania

Sťažovateľ namietal spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti 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 správny orgán uložiť ich odstránenie, nahradenie, či doplnenie alebo tak urobí sám. Krajský súd pritom konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konaniu a vydal rozhodnutie v rozpore so zákonom.

#### g) Nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní

Sťažovateľ mal za to, že z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány nazerali na neho ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a 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 a zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu jeho k podnikateľským aktivitám a k osobe.

#### h) Vada vydaných rozhodnutí

K námietke vady vydaných rozhodnutí sťažovateľ konštatoval, že prvostupňové i druhostupňové rozhodnutie z hľadiska preskúmateľnosti nemožno považovať za akceptovateľné a udržateľné. Rozhodnutiam vytýkal tak nedostatočné zistenie a nesprávne vyhodnotenie skutočného skutkového stavu veci, ako aj nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť a mal za to, že konajúci správny súd ich mal preto zrušiť. Podľa názoru sťažovateľa požiadavka na riadne odôvodnenie rozhodnutia však absentuje aj v rozhodnutí krajského súdu, ktorý sa v odôvodnení svojho rozhodnutia nedostatočne vysporiadal so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci.

#### i) Porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí

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 Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 zdôraznil, že daňová kontrola má predstavovať akési prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správca dane vydané vo vyubovacom, 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. 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 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. Takéto pochybenie, ktoré má za následok nezákonnosť celého doterajšieho konania nemôže ostať nepovšimnutým. Nakoľko priebeh daňovej kontroly ako aj samotný postup je od počiatku poznačený vadou nezákonnosti z dôvodu nedodržania postupu, ktorý ustanovujú pre orgány verejnej moci právne predpisy, má protokol povahu nezákonného listinného dôkazu.

Žalovaný sa podľa názoru sťažovateľa s námietkou nedodržania zásady proporcionality vôbec nevysporiadal a nezaoberal sa ňou. Správca dane si osvojil trend faktického predĺženia zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly a účelovo obchádza zákonom ustanovenú dobu na výkon daňovej kontroly, a to cez inštitút prerušenia daňovej kontroly. Správca dane sa nemôže odvolávať na zložitost' dožiadanych 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.

34. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

35. Dňa 28. novembra 2019 doručil sťažovateľ kasačnému súdu žiadosť o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ a súčasne postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c/ SSP požiadal o prerušenie konania.

36. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa považuje za neopodstatnené a v plnom rozsahu sa stotožňuje s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu. K námietke sťažovateľa ohľadom postupu správcu dane pri doručovaní písomností uviedol, že rozhodnutia správnych orgánov boli sťažovateľovi doručované na ním uvedenú adresu a preto nemožno považovať túto jeho námietku za opodstatnenú. Žalovaný uviedol, že daňové orgány pri doručovaní písomností žalobcovi postupovali v súlade s § 30 ods. 3 daňového poriadku, t.j. pri doručovaní písomností správca dane nepochybil. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

### III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

37. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 17.09.2019 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 3Sžfk/78/2019. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

38. Najvyšší správny súd SR konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

39. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov začal dňa 23.04.2013 u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012 až máj 2012, júl 2012, august 2012 a október 2012 až december 2012. Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že daňový subjekt deklaroval v zdaňovacom období august 2012 intrakomunitárne dodanie tovaru do Poľska pre odberateľa SPÓLKA JAWNA MIKULEC. Prepravu tovaru (jatočnej hydiny) vykonal BESKID 1 sp. z o.o. na vlastný účet. Z takto zistených skutočností správca dane správne vyvodil záver, že dodávka tovaru medzi žalobcom a poľským odberateľom SPÓLKA JAWNA MIKULEC bola nepohyblivá a prebehla na území Slovenskej republiky. Pri uvedených dodávkach tovaru nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

40. Ďalej z administratívneho spisu vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt vykonal v zdaňovacích obdobiach február, apríl až máj, júl, august a október až december 2012 odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Mirbes, s. r. o. v celkovej výške 2 543 928,87 €, z toho v zdaňovacom období august 2012 vo výške 345 965,81 €. Správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt 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 deklarovaných obchodných transakciách - dodávkach tovaru v mene spoločnosti Mirbes, s.r.o. pre spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o.

41. Ďalej, z administratívneho spisu vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt vykonal odpočítanie dane z dodávateľských 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 sťažovateľ sa s plným vedomím priamo zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom, t.j. na deklarovaných 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 správne konštatoval porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

42. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a to najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v správnej žalobe. Hneď na úvod kasačný súd uvádza, že označenie jednotlivých námietok, ktorých dôvodnosť posudzoval nezodpovedá abecednému označeniu námietok sťažovateľa uvedených v kasačnej sťažnosti.

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 skutočnosť 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, pokým 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 úvaha, 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 skutočnosť 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) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť 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 žalovaným, resp. správcom dane vykonané dôkazy nie sú pochybné. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že sťažovateľ neuviedol, aké konkrétne dôkazy vykonané žalovaným a správcom 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 - J. L.. 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, J. L. sa nedostavala na výsluch, správca dane mal odôvodnene 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 U. D. 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 hnutelných 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 vypočítanie D. F., 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 L. XXXX/X, U. X - K. a zistili, že D. F. 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 D. F. vlastní ďalších cca 25 spoločností, v ktorých je konateľom, a je na neho vydaných rôznymi exekútorскими 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 nespĺnenie 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 dovoľávať noriem 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 J. L. 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 dovoľávať 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych 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 preukázanie 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 domnienok (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 nesúlady so slovenskou, respektíve európskou judikatúrou.

D) Posúdenie námietky týkajúcej sa účelového spochybnenia predložených dokladov

68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámenej dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola.

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 vyčkat' 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 povest'ou, avšak na podvodoch sa sama nezúčastňovala. Keďže táto sťažostná 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 Ing. Milana Kudelu, 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 žalobca 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 mu 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 mu 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 nezaujatosti zo strany daňových orgánov pri výkone ich činnosti a zároveň nie je na mieste prijať úvahy a úsudky konštatované z ich strany vo vzťahu k podnikateľským aktivitám a k jeho osobe.

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 správne 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 dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

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

92. Záverom ešte kasačný súd vo vzťahu k žiadosti o predloženie prejudiciálnej otázky a s tým súvisiacim prerušením konania dodáva, že nakoľko bola táto žiadosť riešená v konaní sp.zn. 3Sžfk/75/2019, ktoré sa týka tých istých účastníkov konania, pričom v tomto konaní bol podaný návrh na predloženie prejudiciálnej otázky SD EÚ (bod 87 tohto rozsudku), ktorý vo veci rozhodol dňa 30. septembra 2021 rozsudkom sp.zn. C-186/20 (bod 88 tohto rozsudku) sa touto žiadosťou v danom konaní už nezaoberal a to vrátane návrhu na prerušenie konania.

93. Rovnako kasačný súd záverom uvádza, že Najvyšší správny súd rozsudkom sp.zn. 2Sžfk/57/2018 z 27. apríla 2022 rozhodol v obdobnej veci sťažovateľa (vo vzťahu k totožným dodávateľom) tak, že kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

94. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

95. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal a to z dôvodu, že sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania v zásade neprislúcha.

96. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.