

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/49/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200516
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200516.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Rastislava Dluhoša PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Podtatranská hydina a.s., Slavkovská cesta č. 54/1468, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI, s.r.o., so sídlom Dunajská č. 2317/32, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101060854/2020 zo dňa 18. júna 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/55/2020 - 208 zo dňa 08. novembra 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/55/2020 - 208 zo dňa 08. novembra 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101060854/2020 zo dňa 18. júna 2020, ktorým žalovaný 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“) potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňový úrad Prešov, pobočka Stará Ľubovňa (ďalej len „správca dane“) č. 102742783/2019 zo dňa 28. novembra 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi rozdiel dane v sume 154.243,20 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2017. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že účastníkom konania v zmysle § 167 a § 168 SSP náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že keďže k opakovaným žalobným námietkam žalobcu už mnohokrát v predchádzajúcich obdobných správnych žalobách zaujal stanovisko (napr. v rozsudku 2S/21/2020 z 11. novembra 2021, sp. zn. 5S/8/2018 z 27. novembra 2018 v spojení s rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/28/2019 zo dňa 28. júna 2022, sp. zn. 3S/7/2018 zo dňa 14. februára 2019 v spojení s rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/38/2019 zo dňa 28. júna 2022), ktoré nebolo korigované kasačným súdom v obdobných veciach žalobcu a v konaniach nedošlo k žiadnym zásadným zmenám, týkajúcim sa podstaty veci, už len krátko reaguje na žalobné dôvody v predmetnej správnej veci.

3. K námietke neuvedenia dôvodu výkonu daňovej kontroly, správny súd poukázal na zákonný dôvod začatia daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku, a to dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, v ktorom bol uvedený jednak deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu, druh kontrolovanej dane, ako aj kontrolované zdaňovacie obdobie. Oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 9. novembra 2017 obsahuje všetky zákonné náležitosti uvedené v príslušnom ustanovení § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Začatie daňovej kontroly nemusí byť správcom dane odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami v kontexte argumentov žalobcu (s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie august 2017 (po prerušení na žiadosť daňového subjektu) začala súhlasne dňa 18. decembra 2017.

4. Vo vzťahu k námietke žalobcu, týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti napadnutých rozhodnutí, správny súd poukázal na závery rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, ktorý odpovedal na prejudiciálne otázky, predložené mu Najvyšším súdom SR vo veci sp. zn. 5Sžfk/34/2018 uznesením zo dňa 5. marca 2020 podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie tak, že Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením. Správny súd právny názor vyslovený v rozsudku vo veci C-186/20 považoval za dostačujúci a zrozumiteľný pre vyvodenie záveru, že nejde o lehoty, nedodržanie ktorých by malo vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, resp. zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov ako takých.

5. Správny súd ďalej uviedol, že na tieto závery v plnom rozsahu poukazuje následne kasačný súd v predmetnom konaní 5Sžfk/34/2018 zo dňa 31. marca 2022 s tým, že predmetnú žalobnú námietku žalobcu nepovažoval za dôvodnú. Ako nedôvodnú tiež správny súd vyhodnotil žalobnú námietku, že správca dane, ako aj žalovaný nedostatočne vyhodnotili skutkový stav a neaplikovali vo svojich záveroch rozsudky Súdneho dvora EÚ v spoločných veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 a C-33/13.

6. V súvislosti s namietanou kriminalizáciou žalobcu správcu dane správny súd zdôraznil, že pojem účasti na podvodnom konaní v zmysle európskej judikatúry nie je totožný s daňovým podvodom upraveným v Trestnom zákone Slovenskej republiky. V tejto súvislosti sa správny súd zaoberal aj ďalšou žalobnou námietkou, označenou ako podvodné konanie a nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, k čomu uviedol, že pojem daňový podvod stabilne používa nielen judikatúra Súdneho dvora EÚ, ale aj judikatúra Najvyššieho súdu SR a v súčasnej dobe aj judikatúra Najvyššieho správneho súdu SR v prípadoch, keď správca dane v rámci daňovej kontroly zistí, že keď jeden z účastníkov zdanieľného obchodu, resp. vytvoreného reťazca v rámci daňovej povinnosti si neplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň, ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ.

7. Žalobca namietal tiež používanie pojmov „zmiznutý obchodník“, „nárazník“, „účelovo vložená spoločnosť“, rovnako poukazoval označenie spoločnosti Mima Market s.r.o., a Mrazírny Štěpánek pojmy „nárazník“ alebo „účelovo vložená spoločnosť“, k tejto časti žaloby správny súd konštatoval, že pojmy, ktoré správca dane a žalovaný použil výlučne v dôvodoch rozhodnutia, vo všeobecnosti predstavujú ustálené slovné pojmy, definujúce modus operandi daňovej trestnej činnosti MTIC podvodov (Missing Trader Intra Community), ktoré vedú k nesplneniu daňovej povinnosti, manipulácii, resp. zneužitiu systému DPH, a v konečnom dôsledku k znemožneniu riadneho výberu DPH v štáte.

8. Správny súd v kontexte vytýkaných väd správneho konania, nezákonnosti a nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí a napokon tiež namietaného nedôvodného prenesenia dôkazného bremena na žalobcu vo veci v neprimeranom rozsahu, vrátane účelového spochybnenia predložených dokladov, na základe vyššie uvedeného po preskúmaní administratívneho spisu uzavrel, že správca dane sa v danom prípade dostatočným spôsobom vysporiadal so skutkovými okolnosťami daňového prípadu, rozsiahlym dokazovaním správne zistil skutkový stav, z ktorého vyvodil vecne správny právny záver a na základe uvedeného správneho právneho posúdenia rozhodol s náležitým odôvodnením s poukazom na príslušné ustanovenia Daňového poriadku a Zákona o dani z pridanej hodnoty.

9. Podľa názoru správneho súdu, správca dane poskytol žalobcovi tiež náležitý priestor na preukázanie relevantných okolností daňového obchodu, deklarovaneho daňovým subjektom a na odstránenie pochybností správcu dane v súvislosti s dodaním tovaru dodávateľom Mima Market s.r.o. majú za to, že z predmetného deklarovaneho dodania nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a daň uvedená na

predložených faktúrach podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, nevznikla z titulu reálneho dodania tovaru. Nie je tak dôvodnou námietka prenesenia dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu. K týmto právnym záverom správny súd dospel aj s poukazom na doterajšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR, ako aj Najvyššieho správneho súdu SR 5Sžfk/34/2014 zo dňa 31. marca 2022, 10Sžfk/26/2019 z 25. mája 2022 a 3Sžfk/78/2019 z 31. mája 2022.

10. Záverom správny súd uviedol, že transakcie v reťazci, na ktorých sa žalobca podieľal, nemali žiadne ekonomické opodstatnenie, ako správne zistil žalovaný správny orgán a došlo v súvislosti s týmito k daňovému úniku, pričom žalobca mohol vedieť, či vedel, že sa na takom obchode zúčastňuje ako etablovaný podnikateľský subjekt. Žalobca nesplnil ani zákonné podmienky v zmysle uvedeného zákonného ustanovenia pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty z uvedených faktúr, keďže neodstránil pochybnosti správcu dane, nepreukázal ekonomickú opodstatnenosť obchodných transakcií. Preukázané skutočnosti správcu dane vyhodnocoval s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ napr. C-80/11 a C-142/11 v kontexte nárokov na žalobcu ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov vyžaduje predpokladá zvýšená miera obozretnosti s dôrazom na pravidlá poctivého obchodného styku a s tým spojenou znalosťou dôsledkov plynúcich v daňovom konaní. Správny súd tiež zamietol návrh na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ, resp. na pripojenie sa k prejudiciálnym otázkam predloženým Najvyšším súdom SR v konaní sp. zn. 5Sžfk/34/2018 s poukazom na rozsudok vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne aby rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ na úvod kasačnej sťažnosti zhrnul priebeh konania pred orgánmi finančnej správy a citoval právnú úpravu. Následne vo viacerých častiach kasačnej sťažnosti namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí správnych orgánov ako aj správneho súdu, a to z dôvodov, že z rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, aké skutočnosti sa stali podkladom pre rozhodnutie a prečo dôkazy predložené žalobcom neboli zohľadnené v čoho dôsledku zo strany daňových orgánov došlo podľa jeho názoru k nedostatočne zistenému skutkovému stavu s nedostatočným odôvodnením rozhodnutia. V tomto smere poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR vo veci 8Sžfk/57/2017, 8Sžo/122/2010, R 34/2001, 4Sž 136/99. Ďalej namietal neobstaranie dostatku potrebných dokladov pre rozhodnutie vo veci, keď podľa neho správny 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.

13. Sťažovateľ ďalej namietal prenesenie dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu, kde uviedol, že predmetom súdneho konania bol len opis skutkového deja a konštrukcie prevzaté zo strany správcu dane a žalovaného. Rozhodnutie súdu a správnych orgánov je postavené výlučne na domnienkach a hypotézach. Poukazoval najmä na rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, Sžf 82/2007 a závery Nejvyššího správního soudu České republiky, sp. zn. 5Afs 131/2004 a sp. zn. 5Afs 60/2017. Naďalej zotrval na tom, že v zmysle zákona o DPH svoj nárok na odpočet riadne preukázal relevantnými dôkazmi. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok sťažovateľa, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné. Unesenie dôkazného bremena, ktoré správne orgány požadujú, je prekročením zákonom stanovených mantinelov a vzhľadom na neprimeranú administratívnu záťaž podnikateľského subjektu vzbudzujú podozrenie, že v rámci svojej kontrolnej činnosti účelovo vyberajú a vykladajú len tie skutočnosti, ktoré spochybňujú reálne prijatie alebo poskytnutie zdaniteľného plnenia.

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

15. Ďalej argumentoval rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-624/15, C-80/11 a C-1425/11. Sťažovateľ uviedol, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba

neubezpečila, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Tvrdil, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH, rovnako že správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

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

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

18. Podľa názoru sťažovateľa, napadnuté rozhodnutia v predmetnej veci trpia vadami nepreskúmateľnosti a ich vydaniu predchádzalo nedostatočné zistenie skutkového stavu. Ani správny súd nesmie byť podľa SSP bezvýnimočne obmedzený v skutkových otázkach len tým, čo zistil správny orgán, a to ani čo do rozsahu, obsahu a hodnotenia vykonaných dôkazov. Žalovaný a správny súd sa bez ďalšieho obmedzil na pomerne doslovný opis skutkového stavu predložený správcou dane, strohým skonštatovaním o správnosti postupu a nadnesením úvah, pri ktorých je v neprospech sťažovateľa poukazované na možné rozpory v tvrdeniach správcu dane a sťažovateľa. Je úlohou správneho súdu samostatne a nezávisle hodnotiť správnosť a úplnosť skutkových zistení správneho orgánu a v prípade právnych deficitov je povinný nariadiť správne orgánu ich odstránenie. Správny súd len jednoducho konštatoval správnosť postupu predchádzajúceho súdneho konania, čím došlo k vydaniu rozhodnutia v rozpore so zákonom. Sťažovateľ zároveň opakovane poukázal na to, že orgány činné v trestnom konaní nemajú suplovať činnosť správcov dane (to platí aj opačne) a v danej veci správca dane, žalovaný a aj správny súd opomenuli zásadu prezumpcie nevinoty.

19. Ďalej namietol nestrannosť daňových orgánov a správneho, keďže mal za to, že nazerali na žalobcu ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní. Sťažovateľ rovnako naznačoval, že došlo k porušeniu právneho rámca stanoveného správnym poriadkom, ktorý stanovuje zákonné náležitosti rozhodnutia vydaného v správnom konaní. Rovnako namietal, že správny súd sa nevysporiadal dostatočne so všetkými námietkami uvedenými v správnej žalobe, pričom správny súd sa podľa jeho názoru nekriticky stotožnil so závermi žalovaného a správcu dane napriek tomu, že podľa sťažovateľa sú napadnuté rozhodnutia práve absenciou jasného a zrozumiteľného odôvodnenia nepreskúmateľné. Pokiaľ súd považoval argumentáciu sťažovateľa za nesprávnu, mal nedôvodnosť takýchto námietok podľa sťažovateľa jasne a zrozumiteľne vysvetliť.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 09.02.2023 poukázal na argumentáciu uvedenú v priebehu administratívneho konania, stotožnil sa s posúdením veci správnym súdom a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neodôvodnené. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie na kasačnom súde

21. Prejednávaná vec bola dňa 26.04.2023 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4SfK/49/2023, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho 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. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

23. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie august 2017 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102343545/2017 zo dňa 09.11.2017. Na jej podklade vydal rozhodnutie č. 102742783/2019 zo dňa 28. novembra 2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel dane vo výške 154.243,20 eur za zdaňovacie obdobie august 2017 z faktúr od dodávateľa Mima Market s.r.o., IČO: 46 956 468 (od 7. novembra 2017 jej právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia Alytus s.r.o., IČO: 36 580 996), podložených medzinárodnými prepravnými listami (CMR) odosielateľa buď spoločnosťou CEDROB S.A., Poľsko, PL 5660004455 (75 kusov CMR), alebo spoločnosťou SPOLKA JAWNA MIKULEC S.A., Poľsko, (6 kusov CMR) pre odberateľa spoločnosť Mrazírny Štěpánek CZ.

24. Správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti Mima Market s.r.o. na základe 81 faktúr v sledovanom období august 2017. Táto spoločnosť v kontrolovanom období vo svojich účtovných podkladoch v prevažnej miere deklarovala nákup od spoločnosti Ascanios Slovakia s. r. o., ktorá však vo svojich účtovných podkladoch v rovnakom období neudávala žiadne predaje. Spoločnosť Mima Market s.r.o. vykazovala vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť, z čoho vyplýva jej neopodstatnenosť ako ďalšieho článku v reťazci. Z výsledkov preverovania vyplynulo, že tovar - hydínové mäso bolo dodané priamo spoločnosti Podtatranská hydina a. s. od spoločnosti CEDROB S.A. alebo SPOLKA JAWA MIKULEC S.A. Podľa správcu dane v žiadnom prípade sa nemohol pri týchto transakciách deklarovať trojstranný obchod. Z dôvodu, že dodanie tovaru dodávateľom Mima Market s. r. o. bolo správcom spochybnené, z predmetného deklarovaného dodania nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods.1 zákona o DPH a daň uvedená na faktúrach podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, nie z titulu reálneho dodania tovaru. Pretože daňový subjekt - sťažovateľ na výzvu správcu dane, aby k zisteným skutočnostiam vyjadril a riadne preukázal pravdivosť údajov, nepredložil žiadne nové dôkazy, správca dane konštatoval, že posudzované zdaniteľné obchody boli spojené s podvodným konaním, kde sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňoval na tomto konaní poznačenom podvodom. S ohľadom na okolnosti zistené a preukázané správcu dane, kontrolovaný platiteľ dane nemôže tvrdiť, že o daňovom podvode nevedel. Z kontrolných výkazov, medzinárodných prepravných listov a ďalších dokladov, ktoré mal správca dane k dispozícii vyplývalo, že v danom prípade bol zrejme účelovo vytvorený obchodný reťazec, na konci ktorého boli spoločnosti Podtatranská hydina a. s., HYDINA SK s. r. o. a HYDINA Slovensko s. r. o., ktoré si uplatňovali neoprávnenú daňovú výhodu na vstupe. Pred týmito boli tzv. nárazníkové spoločnosti, resp. spoločnosti s tzv. stratenými obchodníkmi ako napr. Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. Až pred touto spoločnosťou bol prvotný poľský dodávateľ spoločnosť CEDROB. Správca dane, okrem dokazovania prostredníctvom listinných dôkazov a výsluchov svedkov, vychádzal z informácií, poskytnutých mu prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, českou daňovou správou, Prezidiom PZ MV SR, NAKA Košice, Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou. Podľa správcu dane bolo vykonaným dokazovaním preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt - sťažovateľ bol podvodom spojený priamou reťazou dodaní tovaru. O podvode vedel, o čom značí dlhodobá spolupráca so spoločnosťou Mima Market s.r.o., ktorá zakrýva podvod a neoprávnené odpočítavala daň na vstupe ako kompenzáciu za daň na výstupe za dodanie tovaru daňovému subjektu. Spoločnosť Mima Market s.r.o. nebola skutočným príjemcom tovaru a nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníak. Preverovaný tovar bol touto spoločnosťou deklarovaný ako intrakomunitárne nadobudnutie od českej spoločnosti Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o., ktorá si tento tovar deklarovala ako intrakomunitárne nadobudnutie z Poľska. Oba subjekty však nikdy neboli reálnym nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, pretože tovar bol od odosielateľa prepravovaný priamo spoločnosti na adresu v Kežmarku. Subdodávatelia boli zapojení do reťazového obchodovania, pričom nebolo preukázané, že disponujú ekonomickými, personálnymi a materiálno-technickými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. Skutočný výkon reálnej obchodnej činnosti daňových subjektov v rámci reťazca bol správcu dane spochybnený. Pri uzatváraní obchodov medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom bol sprostredkovateľom obchodov konečný odberateľ, ku ktorému bol tovar odvezený priamo od prvého dodávateľa. Z toho vyplynula neopodstatnenosť ďalších článkov v reťazci. Konečný odberateľ mal pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku uplatniť samozdanenie podľa § 11 a § 49 ods. 2 písm. c) v nadväznosti na § 51 ods.1 písm. c) zákona o DPH odpočítanie dane, čím by výsledkom na dani z pridanej hodnoty z obstarania tovaru bola nula. Daňový subjekt prijatím týchto obchodov vedel alebo mal vedieť, že bol súčasťou dodávateľského reťazca, majúceho znaky podvodného konania v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel.

25. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím.

IV. Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

27. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

29. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

30. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

33. 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.

34. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ podal vo veci rozsiahlu kasačnú sťažnosť, avšak je nevyhnutné podotknúť, že jej obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdenou vecou až zjavne nesúvisiaci. Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi tvrdeniami sťažovateľa, že sa jeho námietkami nezaoberal správny súd. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

35. Zhodné stanovisko zaujal kasačný súd aj k všeobecnému konštatovaniu o nedostatočne zistenom skutkovom stave, či nezaoberal sa dôkazmi. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok krajského súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 SSP). Vychádzajúc zo sťažnostných bodov vymedzených v kasačnej sťažnosti kasačný súd nevidel nedostatky v odôvodnení rozsudku správneho súdu.

36. Kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté

plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

37. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.

38. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (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). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet 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/zneužitia práva 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). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valérieane, C 459/17 a C 460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.

39. Daňovým podvodom pritom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Judikatúrou ja daňový podvod definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď. napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 30. januára 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

40. Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou.

41. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebanlivosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu) a zároveň (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

42. Pokiaľ ide o objektívny test v rámci celého reťazca vyžadujúci preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci nie je medzi účastníkmi sporné, že v obchodnom reťazci týkajúcom sa obchodovania s mäsom a mäsovými výrobkami došlo k daňovému úniku (na strane dodávateľa - spoločnosti Mima Market s. r. o.). Rovnako nie je sporné, že k daňovému úniku došlo v dôsledku daňového podvodu, ktorý mal byť spáchaný v nadväznosti na činnosť predmetnej spoločnosti.

43. Správca dane a žalovaný tak aj podľa názoru kasačného súdu riadne objasnili mechanizmus daňového podvodu v predmetnej veci. Podstatou tohto podvodu bolo, že poľská spoločnosť fakturačne predávala tovar českému daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ s. r. o., ktorý ich následne predával slovenskému daňovému subjektu Mima Market s.r.o., ktorá fakturovala sťažovateľovi. Tovar bol však dovezený sťažovateľovi priamo od poľských spoločností CEDROB S.A a SPOLKA JAWA MIKULEC S.A., o čom svedčí aj dokazovanie vykonané správcou dane, keď sa zástupcovia spoločnosti Mima Market s.r.o., a Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. nevedeli vyjadriť k uskutočneným obchodom. Zároveň kasačný súd považuje za preukázanú aj skutočnosť, že sťažovateľ bol sprostredkovateľom obchodov medzi poľskými dodávateľmi, odberateľom Mrazírny Štěpánek CZ s.r.o. a odberateľom Mima Market s.r.o. Spoločnosť Mima Market s.r.o. pritom vykazovala vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť. Z uvedených zistení vyplýva, že uvedený dodávateľ bol neopodstatneným článkom v reťazci, ktorý si prispôbil daňové priznanie tak, aby mu vznikla nízka daňová povinnosť. Tým vznikol aj daňový únik na DPH podvodného charakteru a narušenie princípu neutrality DPH (daň nebola do štátneho rozpočtu odvedená, hoci mala byť).

44. Podľa kasačného súdu správca dane vykonal dostatočné a rozsiahle dokazovanie. Kasačný súd zdôrazňuje, že preskúmané rozhodnutia nestoja iba na závere o sepochybnení predložených dôkazov, ale žalovaný (ako aj správny súd) dospel priamo k odôvodneným záverom o tom, že deklarované obchody niesli znaky podvodných transakcií. Zistené okolnosti totiž jednoznačne podporujú záver žalovaného, s ktorým sa stotožnil i správny súd, že označení dodávateľa plnili funkciu „nárazníka“, ktorý umožnil sťažovateľovi profitovať z daňovej výhody vo forme odpočítania dodávateľom neodvedenej dane, pričom deklarovaní dodávateľa nevykonávali skutočnú ekonomickú činnosť, a podľa správneho súdu ani nenadobudli tovar a tento nedodali sťažovateľovi. Kasačný súd v zhode so správnym súdom uvádza, že správca dane dostatočne zistil existenciu chýbajúcej dane a preto i kasačný súd považuje tento predpoklad objektívneho testu za splnený a vyššie uvedené skutočnosti za riadne preukázané.

45. Druhým testom je tzv. vedomostný test konkrétneho subjektu spočívajúci v preukázaní objektívnych skutkových okolností svedčiacich tomu, že sťažovateľ o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebanalita a nemusí ísť o úmysel.

46. Kasačný súd má za preukázané, že spoločnosť CEDROB S.A. spolupracovala s českou spoločnosťou Mrazírny Štěpánek CZ s. r. o. na základe odporúčania sťažovateľa, pričom samotné objednávky medzi uvedenými dodávateľmi boli potvrdzované a komunikované aj so zástupcom sťažovateľa. Na medzinárodných prepravných listoch rovnako nie je uvedená spoločnosť dodávateľa Mima Market s.r.o. Práve tieto skutočnosti považoval kasačný súd za kľúčové z pohľadu preukázania vedomostnej stránky účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v predmetnej veci. Kasačný súd tak k uvedenému konštatuje, že považuje za preukázanú minimálne nevedomú nebanalitu (a teda i splnenie vedomostného testu) u sťažovateľa a to zo skutkových okolností zistených správcou dane.

47. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí je podľa kasačného súdu rovnako nedôvodná. Správny súd sa v odôvodnení rozsudku zaoberal aj otázkou dostatočnosti zistenia skutkového stavu pre riadne posúdenie veci. Zároveň je nutné podotknúť, že nie je úlohou správneho súdu vykonávať dokazovanie a vyhodnocovať jednotlivé dôkazy na novo. Vyhodnotenie dôkazov a správna úvaha leží v rukách správnych orgánov v zmysle § 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. Vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015). Správny súd následne hodnotí správnu úvahu z toho hľadiska, či nevybočuje z medzí logického myslenia a vyplývania.

48. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry EŠLP. Judikatúra tohto súdu ale nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9.

decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

49. Vyššie uvedenú námietku kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj z toho dôvodu, že bola sťažovateľom naformulovaná príliš nekonkrétne. Sťažovateľ len vo všeobecnosti uviedol, že správny súd nevyhodnotil vykonané dôkazy v nadväznosti na to, či nie sú pochybné a či z nich je možné ustáliť skutkový stav tak, ako ho ustálili správne orgány. V tomto smere kasačný súd odkazuje na svoj skorší rozsudok sp. zn. 2Sfk/36/2021 z 28. augusta 2023 bod 53., z ktorého vyplýva, že: ak žalobca chce úspešne namietať vyhodnotenie konkrétnych dôkazov, je nevyhnutné, aby konkretizoval, prečo správna úvaha vybočuje z medzí logického myslenia, a k akému nesprávnemu vyhodnoteniu dôkazu preto správca dane dospel, k akému inému vyhodnoteniu mal správca dane dospieť a zároveň aby špecifikoval, aký negatívny dopad malo nesprávne vyhodnotenie dôkazov na zákonnosť rozhodnutia správcu dane.

50. Za irelevantné a absolútne nepodložené považoval kasačný súd námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľa. Sťažovateľom tvrdené spochybnenie vybraných dôkazov sa kasačnému súdu nejaví ako účelové a vo veci nevzhladol ani porušenie princípu dvojnásťkonania, keď je nepochybné, že o odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný (ako odvolací orgán). Zároveň má z administratívneho spisu za zrejmé, že skutkové okolnosti veci boli orgánmi verejnej správy dostatočne zistené, v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania nedochádzalo k nezákonnému prenášaní dôkazného bremena na sťažovateľa, a to ani v kontexte rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ.

51. Kasačný súd sa stotožnil s právnym posúdením správneho súdu, že dôkazné bremeno nebolo neprimerane presunuté na sťažovateľa, nakoľko to bol práve prvostupňový orgán, ktorý sťažovateľovi preukázal a v rozhodnutí riadne vysvetlil a odôvodnil obchodný reťazec, ako aj konanie, ktoré napĺňalo znaky daňového podvodu. Najmä na strane 39 až 41. prvostupňového rozhodnutia prvostupňový orgán určil kde a akým spôsobom došlo k daňovému úniku, vyobrazil schému obchodného reťazca a vysvetlil, ako sa sťažovateľ o daňový únik pričínil. Prvostupňový orgán sa podrobne zaoberal aj vedomostnou zložkou sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní. Opatrenia zo strany sťažovateľa zistené neboli. Naopak bolo preukázané, že žalobca svojich obchodných partnerov poznal.

52. Kasačný súd záverom dáva do pozornosti, že vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol, že účasť na daňovom podvode, resp. daňový podvod ako dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane v podstatnej časti kreovaný judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie je pojmom odlišným od daňového podvodu podľa trestného práva Slovenskej republiky (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 16/2019 zo dňa 28. februára 2022, bod 32). Argumentácia sťažovateľa v tomto smere je preto v prejednávanej veci irelevantná.

53. K ďalším námietkam sťažovateľa kde uviedol, že z ním citovanej rozhodovacej činnosti jednoznačne vyplýva, že mu nárok na odpočet DPH mal byť priznaný kasačný súd uvádza, že takéto tvrdenie je nedostatočné, obzvlášť pokiaľ sťažovateľ poukáže na množstvo judikatúry, týkajúcej sa rozličných tém, bez uvedenia, čo z citovanej judikatúry podľa neho vyplýva, aký dopad má na prejednávany prípad a v čom preukazuje nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu či jeho odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Je povinnosťou sťažovateľa riadne vymedziť uplatnený kasačný dôvod, nie úlohou kasačného súdu vyhľadávať argumentáciu sťažovateľa, či vyberať zo sťažovateľom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednávanej problematike relevantné.

54. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, v zmysle ktorého: v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012). Námietku uvedenú v bode 18. tohto rozsudku aj z uvedeného dôvodu vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

55. K námietke označenej ako účelové spochybnenie predložených dôkazov, kasačný súd poukazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31. mája 2022, v ktorom tento uviedol:

„68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámenej dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení

daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola. [...]

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

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

57. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že nezistil odchýlenie sa správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Rozhodnutie žalovaného považuje aj kasačný súd za dostatočne odôvodnené a preskúmateľné. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú relevantné a neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

Poučenie:

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