

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/38/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200214  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:7020200214.1

## 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. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JUDr. Marek Radačovský, so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961 správca konkurznej podstaty úpadcu: RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809 so sídlom: Veľké Kapušany, ul. Zelená 273/36, právne zastúpený: Advokátska kancelária Žoldoš & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 53 540 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100475511/2020 zo dňa 20. februára 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-8S/46/2020-118 zo dňa 29. januára 2025 takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie na správnom súde

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. KE-8S/46/2020-118 zo dňa 29. januára 2025 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu žalobcu a účastníkom konania nepriznal právo na náhradu trov konania. Správnou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100475511/2020 zo dňa 20.02.2020, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Michalovce (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102187159/2019 zo dňa 18.09.2019, vo veci určenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) žalobcovi v sume 114.009,29 Eur (pozostávajúci zo správcom dane neuznaného žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu DPH v sume 15.949,43 Eur a zo správcom dane vyrubenej dane v sume 98 059,86 Eur) za zdaňovacie obdobie február 2011.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd poukázal na to, že žalobca v správnej žalobe uviedol štyri žalobné body: (1) že správca dane prekročil zákonom povolenú jednoročnú dobu trvania daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu, (2) že správca dane vyrubil žalobcovi daň aj napriek uplynutiu zákonnej lehoty na jej vyrubenie podľa cit. § 69 daňového poriadku, (3) že správcom dane nebolo preukázané, žeby sa žalobca podieľal na podvodnom obchodnom reťazci a (4) že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav veci.

3. K prvej žalobnej námietke prekročenia dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január; apríl až august, november a december 2011 začala dňa 11.11.2014, t. j. dňom uvedeným v oznámení o začatí daňovej kontroly zo 14.10.2014 a v súlade s § 46

ods. 9 písm. a) daňového poriadku skončila dňa 24.10.2018, t. j. dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly č. 102102712/2018 z 23.10.2018 žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k tomuto protokolu. 4. Daňová kontrola teda trvala od 11.11.2014 do 24.10.2018 vrátane jej štyroch prerušení celkovo 1442 dní. Správny súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho správneho súd SR sp. zn. 10Sžfk/69/2019 zo dňa 28.07.2022 uviedol, že ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku počíta s prípadom prerušenia doby trvania daňovej kontroly, o dobu prerušenia ktorú sa tak zákonite celková jednoročná doba trvania daňovej kontroly predlžuje.

5. Prvýkrát daňovú kontrolu správca dane prerušil rozhodnutím č. 9810401/5/395835/2015 z 23.02.2015 od 04.03.2015 do 12.06.2016. Podľa oznámenia správcu dane č. 103351341/2016 z 15.06.2016 dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňom 13.06.2016. Druhýkrát daňovú kontrolu správca dane prerušil rozhodnutím č. 103794453/2016 z 25.08.2016 od 30.08.2016 do 22.03.2018. Podľa oznámenia správcu dane č. 100624456/2018 z 26.03.2018 dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňom 23.03.2018. Tretíkrát daňovú kontrolu správca dane prerušil rozhodnutím č. 100762341/2018 z 18.04.2018 od 20.04.2018 do 26.04.2018. Podľa oznámenia správcu dane č. 100846787/2018 z 27.04.2018 dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňom 27.04.2018. Štvrtýkrát daňovú kontrolu správca dane prerušil rozhodnutím č. 100909564/2018 z 09.05.2018 od 10.05.2018 do 01.07.2018. Podľa oznámenia správcu dane č. 101270110/2018 z 03.07.2018 dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli dňom 02.07.2018. Od začatia daňovej kontroly do jej prvého prerušenia daňová kontrola trvala 113 dní, do druhého prerušenia trvala 78 dní, do tretieho prerušenia trvala 28 dní, do štvrtého prerušenia trvala 13 dní a do dňa jej skončenia daňová kontrola trvala 115 dní. Celkovo tak daňová kontrola trvala 347 dní a neprekročila zákonom limitovanú jednoročnú (365 dní) dĺžku trvania.

6. Správny súd poukázal na skutočnosť, že inštitút prerušenia daňovej kontroly nemohol byť svojvoľne zneužívaný na umelé a neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky daňovej kontroly, preto je nutné skúmať (i) či to ktoré jej prerušenie bolo účelným a afektívnym k ním sledovanému cieľu, získať všetky potrebné podklady správcovi dane na správne určenie dane, t. j. či správca dane požadoval taký okruh informácií, ktoré bezprostredne súvisia s daňovou kontrolou a či neboli informácie žiadané opakovane alebo po častiach; (ii) či bolo toto prerušenie aj časovo primerané a napokon (iii) z formálneho hľadiska či rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, ako aj oznámenie o pominutí dôvodov prerušenia boli vykonané zákonným spôsobom a či boli doručené daňovému subjektu. Správny súd poznamenal, že žalobca v odvolacom konaní pred žalovaným a v správnej žalobe namietal porušenie iba dvoch (i-ii) z vyššie uvedených troch aspektov podľa neho nezákonných prerušení daňovej kontroly, t. j. nenamietal nedostatok formálnych náležitostí rozhodnutia o prerušení konania a oznámenia o pominutí dôvodov tohto prerušenia, ani absenciu ich doručenia]. Správny súd dodal, že žalobca túto odvolaciu námietku žiadnym spôsobom nekonkretizoval, len všeobecne tvrdil, že prerušenia daňovej kontroly boli neúčelné, pretože správca dane mal žiadať informácie nemajúce súvis s daňovou kontrolou; že boli neefektívne, pretože správca dane mal podľa neho žiadať o informácie po častiach a opakovane - správcovi dane známe už z inej daňovej kontroly u žalobcu a že tieto prerušenia boli časovo neprimerané, pretože trvali viac ako prípustné zákonné lehoty prerušenia kvôli medzinárodnej výmene informácií (ďalej aj ako „MVI“). Žalobca neuviedol, ktoré konkrétne správcovi dane v rámci MVI požadované informácie nemali súvis s daňovou kontrolou, a teda boli žiadané neúčelne; nekonkretizoval, ktoré informácie a ohľadne ktorého z obchodných partnerov žalobcu už mal mať správca dane k dispozícii, a preto mali byť správcovi dane takto duplicitne (opakovane), a teda neefektívne požadované, pričom v tejto súvislosti žalobca poukázal iba na opakovanú žiadosť správcu dane o vypočutie bývalého konateľa Tótha Bálinta spoločnosti INKURENCIA Kft. (Maďarsko, reťazec 3/). Správny súd uviedol, že žalobca konkretizoval iba svoj tretí argument o prekročení zákonom prípustnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI a to jednako odkazom na ich maximálne zákonné dĺžky, ako aj poukazom, že správca dane neprerušil daňové konanie dňom odoslania žiadosti o MVI, ale neskôr a že nepokračoval v daňovej kontrole ihneď po doručení odpovede z MVI, aj keď opäť nekonkretizoval, o prípad ktorého konkrétneho prerušenia zo štyroch prerušení daňovej kontroly sa uvedený postup mal týkať.

7. Podľa názoru správneho súdu sa žalovaný so všeobecne formulovanou odvolacou námietkou žalobcu o neúčelných štyroch prerušení daňovej kontroly zákonne udržateľným spôsobom vysporiadal rovnako všeobecným poukazom na účel MVI, ktorej cieľom je získanie správcovi dane všetkých pre rozhodnutie relevantných údajov a podkladov ohľadne obchodných partnerov žalobcu (daňového subjektu), s ktorými žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období február 2011 vstupoval do obchodných kontraktov a sumarizáciou údajov.

8. V rámci prvej MVI žiadosťami z 23.02.2015 správca dane žiadal zo zahraničia informácie celkovo o 8-ich spoločnostiach a medzi nimi v súvislosti s v tomto konaní preskúmaným zdaňovacím obdobím február 2011, žiadal z Maďarska informácie aj ohľadne dvoch spoločností z reťazca 1/ [MACHEL Service

Hungary Kft. (Maďarsko) - prvý dodávateľ a City-Star Point Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ] a tiež ohľadne jednej spoločnosti z reťazca 3/ [INKURENCIA Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ] s tým, že pri tomto prerušení správca dane urgoval vybavenie žiadosti o MVI v dňoch 08.07.2015, 03.11.2015 a 06.05.2016. V rámci druhej MVI žiadosťami z 18.08.2016 a 23.08.2016 správca dane preveroval informácie získané z nahliadnutia do spisu pred OČTK v Bratislave, pričom správca dane žiadal informácie celkovo o 8-ich spoločnostiach, vrátane v súvislosti s v tomto konaní preskúmaným zdaňovacím obdobím február 2011, správca dane žiadal z Maďarka informácie aj ohľadne dvoch spoločností z reťazca 2/ [OAM Ozdi Acélmuevek Kft. (Maďarsko) - výrobca betonárskej ocele a JP Fémker Kft. (Maďarsko) - prvý a druhý odberateľ, ktorý bol prvý dodávateľ], ako aj o spoločnosti z reťazca 3/ [DUTRADE Zrt. (Maďarsko) - druhý odberateľ] a napokon správca dane žiadal aj o vypočutie bývalého konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta, pričom správca dane urgoval vybavenie uvedených žiadostí 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017 a 20.02.2018. V rámci tretej MVI žiadosťou zo 16.04.2018 správca dane reagoval na stanovisko maďarskej strany, ktorá označila žiadosť o vypočutie konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta za zaslanú na nesprávnom tlačive, preto správca dane pri zachovaní procesného postupu zaslal túto novú žiadosť o vykonanie výsluchu tohto konateľa až po pominutí dôvodov, pre ktoré bola kontrola v rámci predchádzajúcej druhej MVI prerušená, čo nastalo 23.03.2018. V rámci štvrtej MVI žiadosťami zo 04.05.2018 správca dane reagoval na oznámenie maďarskej finančnej správy z predchádzajúcej MVI a žiadal informácie o celkovo o 2-och spoločnostiach, vrátane v súvislosti s v tomto konaní preskúmaným zdaňovacím obdobím február 2011, žiadal z Maďarska informácie ohľadne jednej spoločností z reťazca 3/ [INKURENCIA Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ].

9. Z uvedeného prehľadu bolo podľa správneho súdu zrejмым, že správca dane žiadal v rámci všetkých štyroch prerušení kvôli MVI o informácie bezprostredne súvisiace iba s žalobcom deklaroványmi jeho obchodnými partnermi z obdobia kontrolovaných zdaňovacích období roku 2011 a v ich rámci aj z času v tomto konaní preskúmaného zdaňovacieho obdobia február 2011 a teda účelne, pričom žalobca netvrdil ani neosvedčuje opak. Okrem toho, správca dane počas prerušení daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivity k urýchleniu poskytnutia mu žiadaných informácií. Z uvedených dôvodov dospel správny súd k záveru, že uvedené všetky štyri prerušenia daňovej kontroly boli účelné, t. j. týkali sa a súviseli s predmetom vykonávanej daňovej kontroly.

10. Správny súd dodal, že samotné prerušenie daňovej kontroly nemá žiadny vplyv na vykonávanie podnikateľskej aktivity kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu), pretože počas tohto prerušenia neboli daňovému subjektu blokové ani finančné prostriedky, ani možnosti naďalej v podnikateľských aktivitách pokračovať, ani mu nie sú kladené zo strany správcu dane žiadne povinnosti či iné obmedzenia, v príčinnej súvislosti s ktorými by mohlo dôjsť k zásahu do jeho práva na slobodné podnikanie.

11. K žalobnej námietke o neefektívnosti správcov dane realizovaných prerušení daňovej kontroly, správny súd uviedol, že opäť aj táto námietka bola všeobecnou spočívajúcou v tvrdení o správcov dane po častiach a opakovane vyžadovaných informáciách v rámci MVI, bez ďalšej jej špecifikácie, o ktoré takto žiadané informácie by sa malo konkrétne jednať, okrem jedného opäť iba všeobecného poukazu žalobcom na opakované vyžadovanie informácií správcov dane, s ktorými už mal správca dane disponovať zo skorších daňových kontrol vykonaných u žalobcu a taktiež s poukazom na správcov dane opakované neefektívne (po lehote) vyžadované vypočutia konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta v rámci druhého a opakovane tretieho prerušenia daňovej kontroly.

12. Správny súd sa stotožnil s vysvetlením žalovaného, že od zahraničných finančných správ v rámci MVI nežiadal žiadne opakované informácie, pretože v tejto preverovanej daňovej kontrole [za zdaňovacie obdobia január, február, apríl, máj, júl, august, november a december 2011] nezisťoval totožné skutočnosti, aké boli zisťované pri skoršej daňovej kontrole [za zdaňovacie obdobia jún, september a október 2011], dôkazom čoho je aj to, že ak by tak bol správca dane činil, tak dožiadaný orgán by správcovi dane toto vytkol a opakovane by mu informáciu neposkytoval, čo sa však nestalo. Správny súd dodal, že nie je spôsobilým obstať argument žalobcu, že správca dane mal o žalobcovi a jeho obchodných partneroch informácie už zo skoršej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, pretože je zrejмым, že pri DPH, v súvislosti s ktorou správca dane u žalobcu daňovú kontrolu vykonával, je zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac, pričom v rámci toho ktorého kalendárneho mesiaca môžu obchody medzi hoc aj identickými obchodnými partnermi a hoc aj s identickým tovarom prebiehať rôzne, preto správca dane musí preverovať každý, daňovým subjektom v tom ktorom zdaňovacom období deklarováný obchod samostatne s ohľadom na jeho ad hoc formálne i materiálne okolnosti.

13. Správny súd mal za to, že ohľadne námietky o opakovanom a správcov dane neefektívnom požadovaní vypočutia svedka Tótha Bálinta žalovaný v napadnutom rozhodnutí ozrejnil, že prvýkrát

správca dane požiadal o vypočutie označenej osoby v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI (od 30.08.2016 do 23.03.2018) s tým, že v odpovedi z 15.03.2017 bolo správcovi dane oznámené, že výsluch označenej osoby nebol vykonaný, keďže o jeho vykonanie správca dane požiadal na nesprávnom tlačive, avšak keďže nové tlačivo, kvôli pretrvávajúcemu druhému prerušeniu daňovej kontroly nemohol správca dane poslať, učinil tak až po skončení druhého prerušenia daňovej kontroly (od 20.04.2018 do 26.04.2018), pričom v odpovedi z 26.04.2018 maďarský správca dane oznámil, že podľa maďarských predpisov už v roku 2018 nemožno menovaného vypočítať k zdaňovaciemu obdobiu 2011 s dodatkom žalovaného, že aj bez tohto vypočutia mal správca dane dostatok iných dôkazov pre svoje závery. Správny súd konštatoval, že žalovaným uvádzané skutočnosti plne korešpondujú s obsahom administratívneho spisu a tieto skutočnosti nie sú skutočne spôsobilé oslabiť efektívnosť druhého a tretieho prerušenia daňovej kontroly.

14. Z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly správca dane okrem informácii o 8-ich spoločnostiach, s ktorými žalobca v preverovaných zdaňovacích obdobiach roku 2011 kooperoval (z toho tri boli žalobcom deklarovateľmi jeho obchodnými partnermi pre toto konanie v smerodajnom zdaňovacom období február 2011, pozn.) žiadal aj o výsluch svedka Tótha Bálinta, ktorý bol bývalým konateľom žalobcových obchodných partnerov INKURENCIA Kft. (Maďarsko) a Acelkér Kft. (Maďarsko), avšak je pravdou, že správca dane túto žiadosť z 23.08.2016 poslal maďarskej strane síce s početnými otázkami pre výsluch menovaného svedka, avšak na nesprávnom tlačive, čo bolo maďarskou stranou bez ďalšieho, t. j. bez už v tejto odpovedi informácie, že podľa maďarských zákonov už v tom čase nebolo možné menovaného vypočítať k preverovaným zdaňovacím obdobiám roku 2011 (už od nich uplynulo 5 rokov), správcovi dane oznámené v odpovedi z 15.03.2017. Uvedený formálne nesprávny postup správcu dane nemôže mať vplyv na efektívnosť celého druhého prerušenia daňovej kontroly, pretože v rámci tohto druhého prerušenia správca dane o výsluch menovaného žiadal prvýkrát a nie opakovane a napokon vybavovanie tejto formálne nesprávnej jednej žiadosti dožiadanou zahraničnou finančnou správou (Maďarsko) bolo časovo pohltené obdobím, kedy bolo zahraničnou finančnou správou vybavovaných ďalších, v rámci tohto prerušenia správcom dane realizovaných 8-ich žiadostí z 18.08.2016 a 23.08.2016, ktoré, ako už bolo uvedené, vo vzťahu k preverovaným zdaňovacím obdobiám roku 2011 neboli bez účelu (t. j. bez významu) a posledná z nich bola vybavená 23.03.2018, ktorým dňom druhé prerušenie daňovej kontroly bolo správcom dane aj bezodkladne ukončené. Inými slovami, vybavovanie formálne nesprávnej žiadosti správcu dane z 23.08.2016 o výsluch svedka v časovom rámci, v ktorom tak či onak, t. j. bez ohľadu na formálnu chybovosť tejto žiadosti, prebiehalo vybavovanie aj iných pre vec podstatných 8-ich žiadostí v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly, nemôže mať žiadny dopad na efektívnosť ani primeranosť dĺžky tohto druhého prerušenia. Je zrejmé, že správca dane obdržal odpoveď na túto svoju žiadosť (o chybnom tlačive) o vypočutie svedka z 23.08.2016 až po viac ako 7 mesiacoch (15.03.2017) od jej podania, takže ju správca dane nemohol včas napraviť ešte v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly a navyše maďarská strana v tejto odpovedi iba uviedla, že žiadosť bola podaná na nesprávnom tlačive, ale bez toho, aby tiež už tu uviedla, že už v čase tejto odpovede (15.03.2017) túto žiadosť hoc by bola opakovane podaná hoc aj na správnom tlačive už nebolo možné vybaviť kvôli uplynutiu lehoty podľa maďarskej legislatívy na jej vybavenie (uplynutie lehoty 5 rokov od dotknutého zdaňovacieho obdobia, pričom od februára 2011, resp. od posledného preverovaného zdaňovacieho obdobia december 2011, táto lehota uplynula najneskôr v decembri 2016, pozn.). Preto ani správcom dane síce formálne opakované žiadanie o vypočutie tohto svedka novou vecne identickou žiadosťou zo 16.04.2018 iba na správnom tlačive v rámci tretieho prerušenia daňovej kontroly, nie je možné hodnotiť bez ďalšieho ako neefektívne, pretože maďarská strana napokon mohla túto žiadosť vyhodnotiť nie iba formálne (čo napokon urobila), ale vecne, a to ako identickú žiadosť iba formálne opakovane zaslanú už na správnom tlačive, pričom až v odpovedi na túto žiadosť z 26.04.2018 maďarská strana správcovi dane oznámila, že podľa maďarskej legislatívy ju nie je možné vybaviť s tým však, že je možné správcovi dane poskytnúť informácie o dvoch maďarských spoločnostiach, ktorých bol svedok niekdajším konateľom o informácie ktoré potom správca dane žiadal v rámci štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Napokon aj keby čisto formálne správny súd vzhľadom k uvedenému, dobu tretieho prerušenia daňovej kontroly od 20.04.2018 do 26.04.2018 (vrátane), t. j. 7 dní, vyhodnotil ako neefektívnu, aj tak by daňová kontrola netrvala pôvodne ustálených 347 dní, ale 354 dní (347 + 7), takže v konečnom dôsledku by táto skutočnosť nemala vplyv na záver, že v danom prípade daňová kontrola neprekročila zákonom povolenú maximálnu jej dĺžku 1 roka (365 dní). Na margo formálne nesprávne správcom dane zaslanej žiadosti o vypočutie svedka Tótha, správny súd iba poznamenáva, že týmto postupom sa iba sám správca dane „ochudobnil“ o ďalšie týmto výsluchom možno získané informácie, ktoré mohol využiť pre svoju argumentačnú platformu v žalobou napadnutom rozhodnutí a o to viac musel vynaložiť úsilie na zdôvodnenie svojich záverov, čo avšak, ako to podotkol

aj žalovaný, nič nemení na skutočnosti, že správca dane mal dostatok aj iných dôkazov na podporu svojich zistení a z nich vyvodенých zverov.

15. Z uvedených dôvodov mal správny súd za neopodstatnenú aj žalobnú námietku ohľadne žalobcom tvrdenej neefektívnosti prerušenia daňovej kontroly, kvôli ktorým mala byť prekročená maximálna povolená jej dĺžka.

16. Pokiaľ žalobca dĺžku daňovej kontroly v konaní pred žalovaným spochybnil aj námietkou o neprimeranej dĺžke jednotlivých jej prerušení kvôli MVI a to z dôvodu, že správca dane neprerušil daňovú kontrolu dňom odoslania žiadosti o poskytnutie informácií príslušnému orgánu cudzieho štátu a nepokračoval v nej ihneď dňom doručenia odpovede, čím dobu jej prerušenia umelo predĺžil, a tiež z dôvodu, že dĺžka jednotlivých jej predĺžení je v rozpore s čl. 10 nariadenia Rady (EU) č. 904/2010), podľa ktorého dožiadaný finančný orgán cudzieho štátu poskytuje v oblasti daní požadované informácie cit. „... ako je to len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na jeden mesiac.“, správny súd poukázal na časť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, v ktorom sa s námietkou sa žalovaný vysporiadal tvrdením, že dátum prijatia žiadosti o MVI zahraničnou správou nemôže byť identický s dátumom kedy správca dane požiada príslušný slovenský orgán (Finančné riaditeľstvo SR) o MVI, pretože príslušný slovenský orgán, ktorý túto žiadosť od správcu dane dostane ju musí ešte preložiť, spracovať a až tak zaslať zahraničnej správe a opačne s tým, že správca dane nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové orgány konajú. Vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane správca dane čakal na tieto odpovede a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred ich doručením, pretože tieto odpovede boli rozhodujúce pre kontrolu preverovaných obchodov, a s dodatkom, že správca dane počas obdobia prerušenia daňovej kontroly zasielal pravidelné urgencie na vybavenie MVI.

17. K námietke žalobcu o neúmernej dĺžke jednotlivých prerušení daňovej kontroly vzhľadom na čl. 10 nariadenia Rady (EU) č. 904/2010 správny súd poukazujúc na ustálený názor uvedený napr. v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8 Sžfk/38/2019 z 28.06.2022 uviedol, že správca dane žiadajúci zahraničný orgán finančnej správy o informáciu v rámci MVI v zásade nemá žiadne možnosti ovplyvnenia rýchlosti konania dožiadanej strany. V uvedených súvislostiach správny súd poukázal

18. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil námietku uplynutia lehoty na vyrubenie dane. V prípade zdaňovacieho obdobia február 2011 začala 5-ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane (§ 69 ods. 1 daňového poriadku) plynúť od 31.12.2011 a pri jej štandardnom neprerušenom plynutí by uplynula 31.12.2016. Keďže však počas jej plynutia bola daňová kontrola 2x prerušená v rozsahu celkovo 1036 dní, po pripočítaní doby prerušenia by správcovi dane 5 ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane uplynula až dňa 02.11.2019. Keďže aj počas tohto predĺženého plynutia lehoty bola daňová kontrola opäť 2x prerušená v rozsahu celkovo 60 dní, po pripočítaní aj tejto doby prerušenia by správcovi dane prvotná 5 ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane uplynula až 01.01.2020.

19. Správny súd uviedol, že do uplynutia 5 ročnej lehoty bol žalobcovi dňa 24.10.2018 doručený protokol z daňovej kontroly, preto od 31.12.2018 začala správcovi dane plynúť nová 5 ročná subjektívna prekluzívna lehota na vyrubenie žalobcovi dane (prvá veta § 69 ods. 2 a 3 psím. a) daňového poriadku). Preto žalobou napadnutým rozhodnutím správcu dane zo dňa 18.09.2019 v spojení so žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného zo dňa 20.02.2020 bola žalobcovi vyrubená daň za zdaňovacie obdobie február 2011 včas a to aj pri zachovaní 10 ročnej objektívnej prekluzívnej lehoty na jej vyrubenie (druhá veta § 69 ods. 2 daňového poriadku), ktorá by v tomto prípade od 31.12.2011 uplynula dňa 31.12.2021.

20. K žalobnej námietke o nepreukázaní účasti žalobcu na daňovom podvode správny súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že žalobca predložením dokladov o deklarovanych obchodoch uniesol svoje dôkazné bremeno iba čiastočne, keďže tieto podklady postačovali na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok pre žalobcom uplatňované oslobodenie od DPH. Správca dane preto svoje rozhodnutie nezaložil na nesplnení hmotnoprávných podmienok. Žalobcom predložené doklady a tvrdenia nepostačovali na vyvrátenie či oslabenie dokazovaním sformovaných dôvodných pochybností správcu dane o daňovom podvode a o vedomosti žalobcu o ňom. Z uvedeného je zrejmé, že správca dane a aj žalovaný v žalobou napadnutých rozhodnutiach konštatovali síce žalobcom neunesenie dôkazného bremena, avšak vyhodnotili tak nie vo vzťahu k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na oslobodenie od DPH, ako sa mylne domnieval žalobca, ale správca dane toto konštatoval vo vzťahu k žalobcom nepreukázaniu jedného z bodov testu daňového podvodu a to vedomosti žalobcu o daňovom podvodnom konaní, ktorý dôvod, t. j. daňový podvod, bol napokon aj podkladom rozhodnutia správcu dane.

21. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku nezákonného prenosu dôkazného bremena na žalobcu ohľadne statusu a správania sa jeho obchodných partnerov z hľadiska ustálenia záveru o

daňovom podvode a z takto formulovanej námietky opäť plynie neporozumenie žalobcom princípom a podstate prenosu dôkazného bremena vo vzťahu k preukazovaniu daňového podvodu v príčinnej súvislosti s nárokmi daňového subjektu na odpočítanie DPH alebo na oslobodenie od DPH. Totižto nie každý správcom dane ustálený daňový podvod, musí byť zákonite aj dôvodom pre následné nepriznanie daňovému subjektu odpočítania DPH alebo oslobodenia od DPH, a toto sa deje iba v prípade ak daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno a nepreukáže, že o existujúcom daňovom podvode nevedel ani vedieť nemohol. A contrario, ak daňový subjekt unesie dôkazné bremeno a preukáže, že o existujúcom správcom dane zistenom daňovom podvode objektívne nevedel ani vedieť nemohol, správca dane mu nemôže odoprieť nárok na odpočítanie DPH alebo na oslobodenie od DPH, čo sa v tomto prípade nestalo.

22. V danom prípade správca dane podľa správneho súdu nekládol žalobcovi za vinu skutočnosti, ako je nekontaktnosť, zánik alebo neplnenie si odvodových povinností jeho obchodnými partnermi, pretože tieto skutočnosti sú napokon významnými pre unesenie dôkazného bremena samotným správcom dane, ktorý musí zhromaždiť dostatok objektívnych dôkazov indikujúcich existenciu v obchodnom reťazci podvodne konajúcich subjektov, a nie pre daňový subjekt (žalobcu). Správca dane netvrdil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno pokiaľ ide o zistenie daňového podvodu (t. j. nekládol mu za vinu nemajetnosť alebo nekontaktnosť jeho obchodných partnerov), ale tvrdil, že žalobca toto dôkazné bremeno neunesol pokiaľ ide o preukázanie jeho ne/vedomosti, že je zapojený do obchodného reťazca takýmto podvodným daňovým konaním poznačeného, t. j. inými slovami, správca dane tvrdil, že žalobca nevyvrátil jeho dôvodné pochybnosti o jeho participovaní na daňovom podvode a to je rozdiel, pričom pri vedomostnej zložke daňového subjektu postačí aj nedbanlivosť, t. j. nielenže daňový subjekt vedel, ale aj vtedy, keď vedieť mohol a mal pri vynaložení všetkej ostražitosti a obozretnosti, ktorú v dôsledku nedbanlivosti však daňový subjekt na svoju škodu nevynaložil (t. j. správca dane kládol žalobcovi za vinu, že vzhľadom na všetky objektívne existujúce varovania na strane obchodných partnerov žalobcu, žalobca aj napriek tomu nebol obozretným, tieto nevyhodnotil ako rizikové pre participovanie na podvodnom daňovom konaní a s týmito žalobcom nepreverenými subjektami žalobca obchodoval).

23. Podľa správneho súdu správca dane a aj žalovaný, vo vzťahu k preukázaniu subjektívnej stránky vedomosti žalobcu o možnom zapojení sa do podvodného konania na úseku DPH, riadne a v logických súvislostiach odôvodnili vedomú nedbanlivosť žalobcu (vedel, ale bez primeraných dôvodov sa domnieval, že škodlivý následok nenastane), a dokonca daňové orgány v tomto kontexte riadne odôvodnili aj nevedomú nedbanlivosť žalobcu (nevedel, ale vedieť mohol a mal), keď poukázali, že žalobca, pri vynaložení všetkej objektívnej starostlivosti, ktorú od neho ako starostlivého hospodára bolo možné očakávať, neprijal žiadne preventívne opatrenia hoci tak učiniť mohol a mal, aby zabránil hoc aj len svojej nevedomej účasti na daňovom podvodnom konaní. Žalobca sám potvrdil, že nemal žiadne opatrenia na zabezpečenie straty vlastných príjmov od pochybných zahraničných spoločností a možnosti, ktoré mohol uplatňovať zo zmlúv o spolupráci (napr. úroky z omeškania, zmluvné pokuty, odstúpenie od zmluvy o spolupráci) neuplatňoval; žalobca v konaní neuviedol, akým spôsobom si overil postavenie svojich obchodných partnerov; nevysvetlil prečo uzatváral zmluvy o postúpení pohľadávok skôr ako samotné postúpené pohľadávky mali existovať, ani prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči svojim odberateľom skôr ako uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok; nevysvetlil z akého dôvodu bol tovar prepravený v ten istý deň z Maďarska na Slovensko a obratom späť do Maďarska, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže objednával prepravu tovaru; vierohodne nevysvetlil rozpory v účtovných dokladoch [napr. evidovanie v účtovníctve ako zaplatené faktúry, ktoré zaplatené neboli; predloženie pozmenenej zostavy hlavnej knihy za rok 2011 oproti zostave predloženej v úvode daňovej kontroly, ktorá bola v rozpore s faktúrami v dokladoch ktorými disponovali OČTK a pod.].

24. K námietke nedostatočne zisteného stavu správcom dane správny súd zhrnul, že žalobca svoje argumenty iba bez ďalšieho naznačuje ďalej, neodôvodňuje ich. Žalobca, ktorý mal možnosť nahliadať tak do vyšetrovacieho ako aj do administratívneho spisu, nekonkretizuje, ktoré doklady nachádzajúce sa na NAKA správca dane nemal mať k dispozícii a teda, ktoré by oslabovali, alebo vyvracali správcom dane ustálené závery a teda by mali na tieto závery vplyv. K tvrdeniu, že správca dane mal nesprávne vyhodnotiť na ťarchu žalobcu nekontaktnosť či nemajetnosť jeho obchodných partnerov správny súd zopakoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukázanie jeho „subjektívnej“ ne/vedomosti, že je zapojený do obchodného reťazca poznačeného takýmto podvodným daňovým konaním. Je síce uveriteľným tvrdenie žalobcu, že neuplatnenie si ním voči obchodným partnerom zmluvných sankčných mechanizmov v prípade ich omeškania s platbami za dodaný tovar môže byť vecou žalobcu v záujme udržania si obchodného partnera, avšak opakovanie tohto vzorca správania sa vyvoláva dôvodné podozrenie a pochybnosti o skutočných dôvodoch či zámeroch, a to hlavne z dôvodu seba-deštruktívneho charakteru vo vzťahu k podnikaniu žalobcu, ktorého cieľom by malo byť dosahovanie

zisku poctivým a štandardným spôsobom obchodovania. Uvedené dôvodné podozrenia a pochybnosti v kombinácii so zistenými daňovými únikmi následne zákonite vedú k záveru, že akceptovaním uvedených neštandardných vzorcov správania sa v obchodných vzťahoch zo strany žalobcu, došlo k daňovému podvodu na ktorom žalobca hoc aj len nevedome (z dôvodu neostražitosti) participoval.

25. Správny súd dodal, že po vykonaní rozsiahleho dokazovania daňové orgány v súlade s daňovým poriadkom správne zistili skutkový stav, ktorý vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali; dôkazy vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach, ako aj z nich vyvodeny právny záver. Preto žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov spĺňajú zákonné požiadavky na ich formálne náležitosti i vecný obsah a správny súd v nich nezistil žiadnu nelogickú či nezákonnú úvahu, ktorá bola podkladom pre ich skutkové a právne závery.

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

26. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalovaného nahradiť sťažovateľovi trovy kasačného konania.

27. Podľa sťažovateľa napadnutý rozsudok obsahuje namiesto zodpovedania legitímnych právnych otázok nastolených žalobcom správnu žalobou, množstvo všeobecných konštatovaní a citácií, a to bez premietnutia týchto všeobecných konštatácií na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k administratívne konaniu, ktoré bolo voči daňovému subjektu vedené orgánmi Finančnej správy Slovenskej republiky.

28. Napadnutý rozsudok je podľa sťažovateľa nedostatočne odôvodnený aj vo vzťahu k vyhodnoteniu dĺžky daňovej kontroly, ktorú správny súd vyhodnotil ako proporcionálnu a efektívnu. Tento záver správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a tento záver je nedostatočne odôvodnený.

29. Sťažovateľ poukázal na to, že žiadosť správcu dane o MVI č. 130000013304/18 týkajúca sa Totha Bálinta, je identická so žiadosťou o MVI č. 146734/2016, ktorá sa taktiež týka Totha Bálinta a ktorá bola realizovaná počas druhého prerušenia daňovej kontroly. Tretie prerušenie daňovej kontroly sa týkalo identických otázok, aké správca dane predniesol na maďarskú finančnú správu v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly, a to vo vzťahu k osobe Totha Bálinta. Správny súd nesprávne právne posúdil otázku zákonného tretieho prerušenia daňovej kontroly, ktoré malo za následok nezákonné prerušenie daňovej kontroly v trvaní siedmich dní. Ani jeden deň prerušenia daňovej kontroly nemožno považovať za zákonné prerušenie daňovej kontroly z dôvodu MVI.

30. Podľa sťažovateľa správny súd zároveň pochybil aj pri hodnotení zákonnosti štvrtého prerušenia daňovej kontroly, keďže súd sám bez opory v administratívnom spise určil okamih ukončenia prerušenia daňovej kontroly. Správny súd uzatvoril, že štvrté prerušenie daňovej kontroly zo strany správcu dane bolo zákonné, a to aj po zistení, že v administratívnom spise chýba údaj o doručení odpovede na žiadosť správcu dane o MVI týkajúcej sa spoločnosti Acelkér Kft. správcovi dane. Napadnutý rozsudok je v tomto smere nedostatočne odôvodnený, keďže správny súd sa vôbec nevysporiadal s otázkou neúplnosti administratívneho spisu, a to napriek tomu, že tento nedostatok bol zistený a nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly bola jednou zo žalobných námietok.

31. Správny súd sa podľa neho pri svojoľnom určení okamihu ukončenia štvrtého prerušenia daňovej kontroly odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ poukázal na závery uvedené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.10.2021 sp. zn. 2Sžfk/33/2019: „Aj kasačný súd je toho názoru, že pre posúdenie zákonnosti prerušenia ako aj samotnej daňovej kontroly, je nevyhnutné, aby správca dane do administratívneho spisu založil všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ako aj všetky odpovede na ne. Len v takom prípade je možné preskúmať dôvodnosť a účelnosť celej dĺžky prerušenia kontroly a tak zákonnosť celej kontroly ako podkladu pre rozhodnutie správneho orgánu. V tejto súvislosti však považuje kasačný súd za dôležité uviesť, že správny súd má zákonné možnosti ako zabezpečiť úplnosť administratívneho spisu. Preto v prípade ak správny súd zistil, že administratívny spis neobsahuje všetky žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií ako ani odpovede na ne, mal možnosť v súlade s § 102 ods. 2 písm. c) SSP žiadať o doplnenie administratívneho spisu. V prípade neposkytnutia súčinnosti zo strany žalovaného, mal správny súd možnosť tiež využiť svoje oprávnenie uložiť mu pokutu za nesplnenie povinnosti predložiť administratívne spisy (§ 80 ods. 1 písm. a) SSP). Uvedené oprávnenie však správny súd nevyužil, a preto kasačný súd nepovažuje neúplnosť administratívneho spisu predloženého žalovaným za dôvod, ktorý by bol samostatne spôsobilý odôvodniť nezákonnosť napádaných rozhodnutí a ich následné zrušenie.“

32. Správny súd v tomto smere po zistení, že z administratívneho spisu nie je možné zistiť okamih ukončenia štvrtého prerušenia daňovej kontroly, neúplnosť administratívneho spisu neodstránil, ale tento okamih si súd uzatvoril sám, bez relevantnej opory v administratívnom spise. Po zohľadnení nezákonného tretieho prerušenia daňovej kontroly a po zohľadnení nedostatku administratívneho spisu, ktorý neumožňuje správne a dostatočne vyhodnotiť zákonnosť štvrtého prerušenia daňovej kontroly je rozhodnutie žalovaného nezákonné, pričom ide o dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného, ktorý by v ďalšom konaní mal riadne vyhodnotiť zákonnosť tretieho prerušenia daňovej kontroly a zároveň riadne doplniť administratívny spis, aby bolo možné jednoznačne zistiť a určiť dátum štvrtého prerušenia daňovej kontroly, keďže tento údaj v administratívnom spise absentuje a správny súd tento údaj nemôže abstrahovať v rámci svojej úvahy.

33. Podľa názoru sťažovateľa takmer štvornásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemožno v žiadnom prípade akceptovať, a to najmä s poukazom na nesprávne načasovanie a potrebu opakovanej a neďôvodnej realizácie MVI. Ak bola správcovi dane zákonným imperatívom vymedzená na vykonanie daňovej kontroly lehota v trvaní jedného roka, tak následné štvornásobné prekročenie tejto lehoty nemožno považovať za proporcionálne, nech je závažnosť veci akákoľvek. Zákonodarcu totiž pri stanovení jednoročnej lehoty pre vykonanie daňovej kontroly ako kritérium nestanovuje závažnosť veci. Každá daňová kontrola musí byť ex lege ukončená v jednoročnej lehote, a to bez ohľadu na závažnosť veci. Preto posudzovať závažnosť veci v nadväznosti na proporcionality dĺžky prerušenia daňovej kontroly nie je správne.

34. Sťažovateľ vyčítal napadnutému rozsudku, že sa nezaoberal vôbec vyhodnotením požiadavky efektívnosti sa správny súd, čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ poukázal na rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/33/2019 zo dňa 27.10.2021 (bod 42. odôvodnenia). Pokiaľ je správou daní postup súvisiaci so správnym zistením a zabezpečením úhrady dane a pokiaľ je so správou daní spojená zásada, ktorej obsahom je povinnosť správcu dane vybaviť každú vec bezodkladne a bez zbytočných prietahov s použitím najvhodnejších prostriedkov, ktoré vedú k správnomu určeniu a vyrubeniu dane, tak prostriedky, ktoré správca dane zvolil v prejednávanej veci v žiadnom prípade nepredstavujú naplnenie tejto zásady. Správcom dane zvolené prostriedky spôsobili to, že daňová kontrola spolu s prerušeniami podľa zistení súdu trvala 1442 dní, čo je spolu viac ako štvornásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na jej vykonanie (spolu s prerušením), pričom minimálne v treťom a v štvrtom prerušení daňovej kontroly správca dane zvolil prostriedky, ktoré nevedli k správnomu určeniu a vyrubeniu dane a navyše tieto zvolené prostriedky vytvorili zbytočné a judikatúrou nedovolené prietahy.

35. Podľa sťažovateľa správny súd vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly. Ak je účelom daňovej kontroly správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov a v nadväznosti na ustanovenie § 2 písmeno a) daňového poriadku aj zabezpečenie úhrady dane, tak postup správcu dane v tejto konkrétne veci v žiadnom prípade nemožno považovať za účelný.

36. Neúčelne dlho trvajúca daňová kontrola a jej výsledok sa dostavili v čase, kedy daňový subjekt objektívne nevie uhradiť vyrubenú daňovú povinnosť a z dôvodu konkurzu vyhláseného na jeho majetok je vysoko pravdepodobné, že úhrada vyrubenej dane bude minimálna, alebo žiadna, a to po zohľadnení percentuálnej miery uspokojenia nezabezpečených veriteľov v konkurzoch v Slovenskej republike. Správny súd sa týmito požiadavkami na efektívnu a účelnú daňovú kontrolu nezaoberal vôbec a v napadnutom rozsudku vyhodnotenie týchto požiadaviek absentuje. Zároveň vyhodnotenie proporcionality trvania daňovej kontroly v prejednávanej veci je nedostatočne odôvodnené.

37. Podľa názoru sťažovateľa sa správny súd sa v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.03.2024 sp. zn. 19SVs/4/2023 (bod. 23. odôvodnenia) dospel k záveru, že nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nepredstavujú dostatočný podklad na prijatie záveru o nezákonnom prerušení daňovej kontroly. Vo veci daňového subjektu nie sú v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly identifikovaní dodávateľia a ani odberateľia daňového subjektu, nie je identifikované zdaňovacie obdobie, ktorého sa žiadosti o MVI týkajú. Podľa záverov kasačného súdu musia rozhodnutia o prerušení konania obsahovať aspoň identifikáciu zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka. Keďže rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly vo veci daňového subjektu tieto ani minimálne štandardy neobsahujú, došlo k porušeniu práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa ustanovenia článku 46 Ústavy.

38. Správny súd podľa názoru sťažovateľa nesprávne právne posúdil zánik práva na vyrubenie dane. Právne posúdenie ustanovenia § 46 odsek 10 daňového poriadku správnym súdom a výklad tejto normy v časti „sa primerane použije § 61“ je nesprávny a zjavne extenzívny. Aplikácia ustanovenia § 61 odsek 5 daňového poriadku na daňovú kontrolu je zjavne extenzívnym výkladom, ktorý presahuje obsah pojmu

primeraného použitia prerušenia ustanovenia o prerušení daňového konania. Daňový poriadok totiž ustanovení § 61 odsek 5 daňového poriadku výslovne zakotvil neplynutie lehôt podľa daňového poriadku výlučne pre daňové konanie a pre prípad jeho prerušenia. Výklad správneho súdu, ktorý uviedol, že ustanovenie § 61 odsek 5 sa vzhľadom na odkaz v ustanovení § 46 odsek 10 daňového poriadku má použiť aj na daňovú kontrolu je zjavne extenzívny a nesprávny a nie je v žiadnom prípade primeraný. Správny súd pri výklade ustanovenia § 46 odsek 10 daňového poriadku opakovane naráža na limity stanovené daňovým poriadkom pre orgány finančnej správy. Podľa ustanovenia § 69 odsek 1 daňového poriadku je jasne zadefinovaná doba, po uplynutí ktorej správca dane nemôže vyrubiť daň ani rozdiel dane podľa osobitných predpisov. Táto lehota je 5 rokov od konca roka v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. V prejednávanej veci, s poukazom na zdaňovacie obdobie, bol posledným dňom pre vyrubenie dane deň 31.12.2016. Správny súd do svojich úvah vôbec nevzal celkovú lehotu pre vyrubenie alebo určenie dane, ktorá je podľa neho mimoriadne benevolentná a zjavne prekračuje rámec súkromnoprávných premlčacích a prekluzívnych lehôt.

39. K samotným dôvodom tvrdným žalovaným vo vzťahu k neuznaniu práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, správny súd napadnutým rozsudkom nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno správcu dane a daňového subjektu pri realizácii tzv. Axel - Kittel testu, pričom hodnotenie tohto testu a jeho jednotlivých zložiek je nedostatočné a napadnutý rozsudok je tiež nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k záveru o splnení podmienok vymedzených v tomto teste ako podmienok, ktoré musia byť kumulatívne naplnené pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode.

40. Rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek. Správca dane ako aj žalovaný v rozhodnutiach uvádzajú výpočet rôznych skutočností, ďalej uvádzajú opakovane sa vyskytujúce frázy v rozhodnutiach orgánov finančnej správy, avšak tieto rozhodnutia neobsahujú pretavenie konkrétnych zistení do vyhodnotenia Axel - Kittel testu vo vzťahu k veci daňového subjektu a sú v tomto smere nedostatočne odôvodnené, nepresvedčivé a nekonkrétne. Žalovaný tento test v konečnom dôsledku ani len neuvádza v rámci odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Napriek uvedenej skutočnosti správny súd opakovane pristúpil k nahradzovaniu činnosti správcu dane a žalovaného, a snažil sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zhojiť nedostatky odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

41. Správny súd pri hodnotení objektívnej stránky Axel - Kittel testu pri spoločnostiach, ktoré boli odberateľmi daňového subjektu dospel k záveru, že správca dane preukázal existenciu daňového úniku, pričom správny súd poukázal len na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Vyhodnotenie a právne posúdenie tejto otázky správnym súdom je podľa sťažovateľa nesprávne a nedostatočne odôvodnené. Dôkazné bremeno vo veci preukázania existencie daňového podvodu leží na správcovi dane. Správca dane v priebehu administratívneho konania nedokázal preukázať ani len výšku údajného a ním tvrdného daňového úniku. Správca dane a ani správny súd nepresvedčivo a nekonkrétne uvádzajú, že v rámci zisteného reťazca, mal nastať daňový únik, pričom tento nie je právne a ani číselne kvalifikovaný a už vôbec nie preukázaný.

42. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane, žalovaný a ani správny súd avšak vôbec neuvádzajú, z akého titulu nastal daňový únik a aká je vlastne jeho výška. Správca dane a žalovaný neuniesli dôkazné bremeno ani vo vzťahu k elementárnej súčasť preukázovania existencie daňového úniku, ktorou je zistenie právneho dôvodu a výšky daňového úniku. Správny súd zmätočne uvádza, že orgány verejnej správy identifikovali daňový únik v rámci reťazca, no na strane druhej ani len nie je známa výška a právny dôvod tohto údajne existujúceho úniku.

43. Ďalej mal sťažovateľ za to, že správny súd nesprávne právne posúdil vyhodnotenie objektívneho testu orgánmi verejnej správy, odôvodnenie záveru správneho súdu je v tomto smere nepresvedčivé a nedostatočné. Rovnako tak je nepresvedčivé a nedostatočné odôvodnenie záveru správneho súdu o tom, že daňový únik bol spojený práve s plneniami dodanými daňovým subjektom. Správny súd vôbec neodôvodnil svoju úvahu, prečo práve údajne existujúci (avšak nevyčíslený a právne nekvalifikovaný) únik mal byť spojený s plneniami dodanými práve daňového subjektu. Príčinnú súvislosť medzi daňovým únikom a plneniami dodanými daňového subjektu síce správca dane, žalovaný ako aj správny súd zhodne tvrdia, avšak z obsahu administratívneho spisu nevyplýva jediný dôkaz, ktorý by túto príčinnú súvislosť preukázal.

44. Podľa sťažovateľa správca dane nepreukázal, aby odberateľ daňového subjektu, spoločnosť obchodovala výlučne s daňovým subjektom. Tieto otázky ani správca dane v rámci realizovanej MVI nepreveroval a nezisťoval za dané zdaňovacie obdobie existenciu iných partnerov tejto spoločnosť. Odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k záveru o existencii podvodného konania, ktorý má byť založený na diskrepancii v cene tovarov nie je presvedčivé a nedostatočné, a to najmä v spojitosti s tým,

že odberateľ daňového subjektu mal s nadobudnutým tovarom obchodovať až po jeho dodaní, čo je v celom rozsahu mimo vplyvovej sféry daňového subjektu.

45. Úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti daňového subjektu o možnom daňovom podvode je nesprávna a nedostatočne odôvodnená. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že pohľadávky, ktoré daňový subjekt na základe dodania tovaru nadobudol, úspešne neskôr speňažil na základe zmlúv o ich odplatnom postúpení, čo napokon správny súd identifikoval ako bežný postup. Správnym súdom tvrdený stav odberateľa (platobná neschopnosť) je však len indikátorom možného podvodného konania, pričom zo spisu taktiež vyplýva tá skutočnosť, že daňový subjekt podnikateľské riziko v podobe neuhradenia faktúr vyriešil postúpením neuhradených pohľadávok, čo je zákonom dovolený a aj v bežnej praxi zaužívaný postup.

46. Systém postupovania pohľadávok nemožno automaticky považovať za dôkaz o vedomosti daňového subjektu o podvodnom konaní na strane jeho odberateľov. V tomto smere neobstojí ani záver súdom o tom, že neplnenie peňažných záväzkov bezhotovostným spôsobom (úhradou na účet) zo strany odberateľa sa rovná započítaniu pohľadávok medzi dvoma obchodnými spoločnosťami. Tento záver správneho súdu vo vzťahu k odberateľovi je neudržateľný a v žiadnom prípade sa započítanie pohľadávok samo sebe nemôže považovať za dôkaz o vedomosti daňového subjektu o podvodnom konaní jeho odberateľa.

47. Rovnako za nesprávny a neudržateľný považoval sťažovateľ záver správneho súdu o tom, že dodanie tovarov odberateľom daňového subjektu bez získania úhrady indikuje automaticky daňový podvod, respektíve vedomosť daňového subjektu o existencii daňového podvodu. Aj keď daňový subjekt nezískal priamu úhradu, tak logicky po započítaní došlo tiež k zániku záväzkov daňového subjektu, a teda aj k zlepšovaniu finančnej a účtovnej kondície daňového subjektu, keďže došlo k zníženiu jeho pasív. Záver správneho súdu o tom, že započítavanie pohľadávok medzi daňový subjekt a jeho odberateľov nemožno považovať za bežné konanie je nedostatočne odôvodnený a neudržateľný.

48. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom doterajšom právnom názore, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a žiadal ju zamietnuť. Uviedol, že dôvody kasačnej sťažnosti sú do značnej miery totožné s odvolacími námietkami, ako aj so žalobnými bodmi. Uvedenými námietkami sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia č. 100475511/2020 zo dňa 20.02.2020 a k žalobným dôvodom, ktoré do značnej miery korešpondujú s dôvodmi uvedenými v podanej kasačnej sťažnosti, sa vyjadril v stanovisku k žalobe č. 101716712/2020 zo dňa 10.11.2020, na ktorých trvá.

49. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek. Správca dane, ako aj žalovaný v rozhodnutiach uvádzajú výpočet rôznych skutočností, ďalej uvádzajú opakovane sa vyskytujúce frázy v rozhodnutiach orgánov finančnej správy, avšak tieto rozhodnutia neobsahujú pretavenie konkrétnych zistení do vyhodnotenia Axel - Kittel testu vo vzťahu k veci daňového subjektu a sú v tomto smere nedostatočne odôvodnené, nepresvedčivé a nekonkrétne. Z rozhodnutia správcu dane a následne aj žalovaného jednoznačne vyplýva, že napriek tomu, že nepomenovali jednotlivé atribúty Axel - Kittel testu, dostatočne preukázali objektívnu stránku testu (daňový únik, ktorý vznikol u zmiznutých obchodníkov City-Star Point Kft., JP Fémker Kft., INKURENCIA Kft.), subjektívnu stránku testu (v ktorej bolo preukázané, že vedel alebo mohol vedieť o vzniku daňového úniku v dôsledku podvodného konania), ako aj nedostatočnú obozretnosť daňového subjektu. Správca dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní, ako aj žalovaný pri posudzovaní odvolacích námietok sťažovateľa, postupovali v súlade s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu SR platnou v čase vydania žalobou napadnutého rozhodnutia.

50. Žalovaný trval na tom, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci, vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých dôkazov, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Všetky zabezpečené dôkazy boli vyhodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a závery o účasti daňového subjektu na podvodnom konaní, o ktorom pri vynaložení dostatočnej starostlivosti a obozretnosti mohol vedieť, boli odôvodnené a správne. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí podrobne vysporiadal aj s námietkami daňového subjektu, ktoré sa týkali lehoty na výkon daňovej kontroly a zániku práva vyrubiť daň a na svojom stanovisku trvá.

### III. Konanie na kasačnom súde

51. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

52. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového spisového materiálu, kasačný súd dospel k nižšie uvedeným záverom.

53. Predmetom kasačného konania bol rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE- 8S/46/2020-118 z 29.01.2025.

54. Z administratívneho spisu daňových orgánov kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január 2011; február 2011, apríl 2011; máj 2011; júl 2011; august 2011; november 2011 a december 2011. Daňová kontrola bola z dôvodu potreby získania informácií v rámci MVI opakovane prerušená a to rozhodnutím č. 9810401/5/395835/2015 (prerušenie od 04.03.2015 do 12.06.2016), rozhodnutím č. 103794453/2016 (prerušenie od 30.08.2016 do 23.03.2018), rozhodnutím č. 100762341/2018 (prerušenie od 20.04.2018 do 26.04.2018 a rozhodnutím č. 100909564/2018 (prerušenie od 10.05.2018 do 01.07.2018). Závery daňovej kontroly správca dane sumarizoval v protokole z daňovej kontroly č. 102102712/2018 z 23.10.2018, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený daňovému subjektu dňa 24.10.2018.

55. Správca dane rozhodnutím č. 102187159/2019 z 18.09.2019 určil daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie február 2011 rozdiel na DPH v sume 114.009,29 Eur, pozostávajúci zo správcom dane neuznaného daňovým subjektom uplatneného nadmerného odpočtu DPH v sume 15.949,43 Eur a zo správcom dane vyrubenej dane v sume 98.059,86 Eur. V rozhodnutí konštatoval, že v zdaňovacom období február 2011 bol daňový subjekt zapojený v obchodných reťazcoch v rámci, ktorých dochádzalo k obchodovaniu a) s betonárskou oceľou rumunského pôvodu, a to v obchodnom reťazci: Machel SA oceliareň (Rumunsko) › ? › MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko) › daňový subjekt (Slovensko) › City - Star Point Kft. (Maďarsko) („reťazec 1“); b) s betonárskou oceľou maďarského pôvodu a to v obchodnom reťazci: OAM Ozdi Acélmuvek Kft. (Maďarsko) › daňový subjekt (Slovensko) › JP Fémker Kft. (Maďarsko) („reťazec 2“) a c) s plechovými tabuľkami dovezenými z tretích krajín v mesiaci február 2011 a to v obchodnom reťazci: dovoz z tretích krajín › daňový subjekt (Slovensko) › INKURENCIA Kft. (Maďarsko) › DUTRADE Zrt. (Maďarsko) („reťazec 3“).

56. Proti rozhodnutiu správcu dane podal daňový subjekt odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100475511/2020 z 20.02.2020 a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

57. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ správnu žalobu, o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom, ktorý je predmetom kasačného konania. Obsah administratívneho konania je podrobne opísaný v rozsudku správneho súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len naň v celom rozsahu poukazuje.

#### IV. Právne predpisy

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

59. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

60. 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.

61. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

62. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení

o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

63. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov<sup>1)</sup> zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt nemožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

64. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

65. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

66. Podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

67. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

68. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

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

70. Podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

71. Podľa § 69 ods. 2 daňového poriadku ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

72. Podľa § 69 ods. 3 daňového poriadku úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie

a) protokolu z daňovej kontroly,

b) protokolu o určení dane podľa pomôcok

73. Podľa § 19 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

74. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

75. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.“

76. Podľa § 44 ods. písm. a) zákona o DPH oslobodené od dane je nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ak (a) by dodanie takého tovaru platiteľom v tuzemsku bolo oslobodené od dane.

77. 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.

78. Podľa § 49 ods. 2 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

## V. Právne názory kasačného súdu

79. Najvyšší správny súd po vyhodnotení v kasačnej sťažnosti uplatnených dôvodov žalobcom vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od zásadných záverov prijatých správnym súdom vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát Najvyššieho správneho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci správnym súdom za správne a súladné so zákonom. V podrobnostiach odkazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu. Je potrebné to vyzdvihnúť a z odôvodnenia napadnutého rozsudku je táto skutočnosť i zrejme, že sa správny súd vecou svedomito zaoberal, pričom v rozhodujúcich úvahách sa s jeho názorom kasačný súd stotožnil.

80. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti rovnako ako v správnej žalobe tvrdil nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu prekročenia času vymedzeného na jej vykonanie daňovým poriadkom. V rámci uvedenej námietky sťažovateľ vyčítal rozhodnutiu správneho súdu a daňovým orgánom viaceré nedostatky, ktoré zapríčinili jednak nezákonnosť rozsudku správneho súdu a tiež nezákonnosť rozhodnutí napadnutých správnu žalobou.

81. K sťažnostnej námietke, že správny súd vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly a namietal, že samotná neúmerná dĺžka daňovej kontroly bola v rozpore so samotným účelom daňovej kontroly (správne určenie dane a zabezpečenie jej úhrady), kasačný súd uvádza, že aj keď zákonodarca v § 46 ods. 10 daňového poriadku vymedzil lehotu na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia, zároveň ustanovil, že správca dane môže daňové konanie prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, pričom za takúto inú skutočnosť je považovaná sťažovateľom namietaná

medzinárodná výmena informácií. Zároveň daňový poriadok v § 61 ods. 5 daňového poriadku vylučuje v prípade prerušenia plynutie lehôt podľa tohto zákona. Uvedené neplynutie lehôt sa vzťahuje i na prerušenú daňovú kontrolu, čo potvrdzuje skutočnosť, že ustanovenie § 46 ods. 10 daňového poriadku vymedzuje časovú prípustnosť trvania daňovej kontroly a priamo odkazuje na ustanovenie § 61, ktorý v ods. 5, ktoré v prípade prerušenia bráni plynutiu lehôt, teda i lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Pre posúdenie zákonnosti daňovej kontroly teda nie je rozhodujúce, aký časový úsek uplynul od jej začatia do doručenia protokolu kontrolovanému daňovému subjektu, ale právne významný je len čas, ktorý sa do výkonu daňovej kontroly započítava v súlade s daňovým poriadkom.

82. Z administratívneho spisu vyplynulo, že od začatia daňovej kontroly do jej ukončenia, kedy sa do času trvania daňovej kontroly nezaráta čas prerušenia. Vychádzajúc z § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 písm. b) a § 61 ods. 5 daňového poriadku celkovo daňová kontrola trvala 347 dní a neprekročila zákonný limit jedného roka.

83. Sťažovateľ ďalej namietal neefektívnosť správcov dane realizovaných prerušení daňovej kontroly. Kasačný súd sa zhodol so správnym súdom v názore, že táto námietka bola v správnej žalobe obsahom do značnej miery formulovaná vo všeobecnej rovine. Sťažovateľ v žalobe tvrdil, že správca dane oslovoval v rámci MVI maďarské daňové orgány po častiach a opakovane, pričom podľa sťažovateľa správca dane požadovanými informáciami disponoval zo skorších daňových kontrol vykonaných u daňového subjektu.

84. Je potrebné uviesť, že úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvodeným právnym záverom. Nie je povinnosťou kasačného súdu nahrádzať rolu žalobcu (sťažovateľa) a domýšľať miesto neho kasačné námietky a s tým súvisiacu argumentáciu resp. dôvody tvrdení o nezákonnosti správnu žalobou napadnutého rozhodnutia. Bolo by nad rámec potrebný pre rozhodnutie, keby kasačný súd v jeho odôvodnení reagoval aj na tvrdenia formulované bez relevantného zdôvodnenia.

85. Sťažovateľ v správnej žalobe nekonkretizoval informácie, ktoré mali byť správcovi počas predmetnej daňovej kontroly známe a duplicitne o ne žiadal počas predmetnej daňovej kontroly, alebo ktoré informácie neboli potrebné pre potreby daňovej kontroly, a teda v čom konkrétnom bol z daného hľadiska postup správcu dane neefektívny.

86. Správny súd na uplatnenú žalobnú námietku reagoval vysvetlením, že prvou žiadosťou o MVI správca dane žiadal informácie celkovo o ôsmich spoločnostiach, pričom v súvislosti s predmetným zdaňovacím obdobím február 2011 žiadal z informácie týkajúce dvoch spoločností z reťazca 1 (MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko) - prvý dodávateľ a City-Star Point Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ) a tiež týkajúce sa spoločnosti z reťazca 3 (INKURENCIA Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ). Počas prerušenia daňovej kontroly správca dane urgoval vybavenie žiadosti o MVI v dňoch 08.07.2015, 03.11.2015 a 06.05.2016. Pri druhej MVI žiadosťami z 18.08.2016 a 23.08.2016 správca dane preveroval informácie získané z nahliadnutia do spisu pred OČTK v Bratislave, pričom správca dane žiadal informácie celkovo o ôsmich spoločnostiach a v súvislosti s predmetným zdaňovacím obdobím správca dane žiadal z Maďarka informácie ohľadne dvoch spoločností z reťazca 2 (OAM Ozdi Acélmuvek Kft. (Maďarsko) - výrobca betonárskej ocele a JP Fémker Kft. (Maďarsko) - prvý a druhý odberateľ, ktorý bol prvý dodávateľ), spoločnosti z reťazca 3 (DUTRADE Zrt. (Maďarsko) - druhý odberateľ) a požiadal aj o vypočutie bývalého konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta. Počas prerušenia daňovej kontroly správca dane urgoval vybavenie uvedených žiadostí 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017 a 20.02.2018. Pri tretej MVI správca dane žiadosťou zo 16.04.2018 reagoval na stanovisko maďarskej strany, ktorá označila žiadosť o vypočutie konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta za zaslanú na nesprávnom tlačíve, preto správca dane pri zachovaní procesného postupu zaslal túto novú žiadosť o vykonanie výsluchu tohto konateľa až po pominutí dôvodov, pre ktoré bola kontrola v rámci predchádzajúcej druhej MVI prerušená, čo nastalo 23.03.2018. V rámci štvrtej MVI žiadosťami zo 04.05.2018 správca dane reagoval na oznámenie maďarskej finančnej správy z predchádzajúcej MVI a žiadal informácie o celkovo o 2-och spoločnostiach, vrátane v súvislosti s v tomto konaní preskúmaným zdaňovacím obdobím február 2011, žiadal z Maďarska informácie ohľadne jednej spoločnosti z reťazca 3 (INKURENCIA Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ).

87. Je zrejmé, že správca dane žiadal o informácie týkajúce sa preverovaných obchodov s obchodnými partnermi sťažovateľa. Žiadosti adresované prostredníctvom MVI sa týkali daňovou

kontrolou preverovaných zdaniteľných období. Na základe uvedeného zhrnutia nemožno konštatovať, že by žiadosti o MVI boli. Neúčelné, ale práve naopak, smerovali k zisteniu skutočností potrebných pre správne určenie dane.

88. Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľa, že správca dane o daňovom subjekte a o jeho obchodných partneroch už disponoval informáciami zo skoršej daňovej kontroly, kasačný súd sa stotožnil s hodnotením správneho súdu, že v jednotlivých zdaňovacích obdobiach nemusia obchody prebiehať rovnako a každé zdaňovacie obdobie je potrebné z hľadiska dodržania daňových zákonov posúdiť osobitne. Pokiaľ v jednom zdaniteľnom období hoci aj v rámci toho istého dodávateľsko-odberateľského reťazca dôjde k zisteniu o porušení zákona daňovým subjektom, nemusí to platiť pre iné zdaňovacie obdobie. Preto v postupe správcu dane, ktorý sa dopytoval prostredníctvom MVI na okolnosti týkajúce sa osobitne daňovou kontrolou preverovaného zdaniteľného obdobia, kasačný súd v zhode s názorom správneho súdu nevidel žiadnu vadu či porušenie povinností pri vedení konania. V danej súvislosti na námietku nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku kasačný súd vyššie opísanú reakciu správneho súdu na predmetnú žalobnú námietku považoval za adekvátnu zneniu námietke.

89. Konkrétne sťažovateľ namietal len opakovanú požiadavku správcu dane, o vypočutie konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko, reťazec 3) Tótha Bálinta v rámci druhého a tretieho prerušenia daňovej kontroly. Správca dane požiadaval o vypočutie Tótha Bálinta v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly kvôli MVI. V odpovedi dožiadaný daňový orgán správcovi dane oznámil, že výsluch nebol vykonaný, keďže o jeho vykonanie správca dane požiadaval na nesprávnom tlačive, avšak keďže nové tlačivo, kvôli pretrvávajúcemu druhému prerušeniu daňovej kontroly nemohol správca dane poslať, učinil tak až po skončení druhého prerušenia daňovej kontroly (od 20.04.2018 do 26.04.2018). V odpovedi z 26.04.2018 maďarský správca dane oznámil, že podľa maďarských predpisov v roku 2018 už nemožno menovaného vypočuť k zdaňovaciemu obdobiu 2011.

90. Sťažovateľ namietal legitimitu oboch prerušení (druhého aj tretieho). Pokiaľ ide o druhé prerušenie, správca dane pri druhom prerušení prostredníctvom MVI nežiadal len o vypočutie svedka Tótha Bálinta, ale žiadal informácie ohľadne dvoch spoločností z reťazca 2 (OAM Ozdi Acélmuvek Kft. (Maďarsko) - výrobca betonárskej ocele a JP Fémker Kft. (Maďarsko) - prvý a druhý odberateľ, ktorý bol prvý dodávateľ), spoločnosti z reťazca 3 (DUTRADE Zrt. (Maďarsko) - druhý odberateľ). V intenciách sťažnostnej námietky preto druhé prerušenie daňovej kontroly nemožno považovať za neúčelné (v rozpore s právom).

91. Naopak tretie prerušenie daňovej kontroly, ktoré sa týkalo výlučne požiadavky o vypočutie svedka Tótha Bálinta, možno vzhľadom na vyššie opísané okolnosti považovať za nadbytočné. Na druhej strane však tretie prerušenie predmetnej daňovej kontroly trvalo len 7 dní, pričom aj v prípade nesúhlasu s legitímnym dôvodom prerušenia a zahrnutí doby tretieho prerušenia do trvania daňovej kontroly nebol prekročený zákonom stanovený limit jedného roka.

92. K námietke o neprimeranej dĺžke prerušenia (trvania MVI) kasačný súd poukazuje na rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, podľa ktorého 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 začinnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveneho právom zriadajúceho členského štátu dotedy, kým zriadený členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveneho týmto nariadením. Rovnaký záver vyplýva i z rozsudku Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, ktorý uvádza, že „Trvanie prerušenia daňovej kontroly v zmysle rozsudku Súdného dvora Európskej únie z 30. septembra 2021, C-186/20, vo veci HYDINA SK, nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.“

93. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti správneho súdu vytýkal, že sa v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi rozsudku veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.03.2024 sp. zn. 19SVs/4/2023 (bod. 23. odôvodnenia) dospel k záveru, že nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nepredstavujú dostatočný podklad na prijatie záveru o nezákonnom prerušení daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly neboli identifikovaní dodávateľia a ani odberatelia daňového subjektu, nie je identifikované zdaňovacie obdobie, ktorého sa žiadosti o MVI týkajú. Podľa záverov kasačného súdu musia rozhodnutia o prerušení konania obsahovať aspoň identifikáciu zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd konštatoval, že vyššie opísaným spôsobom nedostatok odôvodnenia rozhodnutia o prerušení sťažovateľ v správnej žalobe priamo nenamietal. Pokiaľ sa kasačná sťažnosť opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym

súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, na takýto (nový) dôvod kasačný súd pre jeho neprípustnosť nereaguje (§ 439 ods. 3 písm. b)).

94. Na nedôvodnú námietku týkajúcu sa nezákonnosti daňovej kontroly nadväzovala námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil zánik práva na vyrubenie dane. Kasačný súd sa nestotožnil so sťažovateľom, že § 61 odsek 5 daňového poriadku nemožno aplikovať na daňovú kontrolu. Sťažovateľovo tvrdenie, že aplikácia § 61 ods. 5 daňového poriadku je zjavne extenzívnym výkladom § 46 odsek 10 daňového poriadku, ktorý presahuje obsah pojmu primeraného použitia ustanovenia o prerušení daňového konania, v podstate vylučuje akúkoľvek aplikáciu ustanovenia § 61 a teda inštitútu prerušenia. Na rozdiel od sťažovateľa je kasačný súd toho názoru, že možnosť prerušenia daňovej kontroly daňový poriadok predpokladá a pre jej právny režim primerane použitý v podmienkach daňovej kontroly ako osobitného druhu konania podľa zákona vytvára v ustanovení § 46 ods. 10 daňového poriadku na to celkom zreteľný predpoklad.

95. Je možné súhlasiť so sťažovateľom, že daňová kontrola, ktorej právna úprava je uvedená v treťom dieli druhej časti (§ 44 a nasl.) daňového poriadku, nie je daňovým konaním. Daňové konanie upravuje štvrtá časť tohto zákona. Daňová kontrola je súčasťou výkonu právomoci daňových orgánov podľa daňového poriadku, zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane a jej výsledok je podkladom pre daňové konanie. Vychádzajúc z ustanovenia § 46 odsek 10 v spojení s § 61 ods. 5 daňového poriadku jej prerušenie pôsobí aj na neplynutie lehôt na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Ustanovenie § 69 ods. 1, ktoré určuje základný časový limit pre zánik práva vyrubiť daň formuláciou „ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak“ umožňuje zohľadniť rozdielnu právnu úpravu ustanovenú v daňovom poriadku alebo v osobitnom predpise. Pokiaľ pre daňovú kontrolu existuje primeraná možnosť aplikovať ustanovenie § 61 daňového poriadku upravujúce prerušenie konania, a to v celom rozsahu - všetkých jeho odsekov a zároveň v odseku 5 sa neumožňuje plynutie lehôt pri prerušení konania (daňovej kontroly), potom aj prerušenie daňovej kontroly nemožno zahrnúť do lehoty podľa § 69 vymedzujúcej časový rámec pre zánik práva na vyrubenie dane.

96. Pokiaľ ide o posudzované zdaňovacie obdobie február 2011, päťročná lehota podľa § 69 ods. 1 daňového poriadku začala plynúť od konca roka 2011. Keďže do jej plynutia nemožno zahrnúť dobu prerušenia daňovej kontroly, ktoré kasačný súd opísal vyššie v texte odôvodnenia tohto rozhodnutia, správcovi dane nezaniklo oprávnenie vyrubiť daň do konca roka 2019. Keďže však bol daňovému subjektu dňa 24.10.2018 doručený protokol z daňovej kontroly, a preto správcovi dane v zmysle § 69 ods. 2 a ods. 3 písm. a) daňového poriadku začala plynúť od 31.12.2018 nová päťročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Rozhodnutie správcu dane vyrubujúce daň za zdaňovacie obdobie február 2011 bolo vydané dňa 18.09.2019 a rozhodnutie žalovaného bolo vydané dňa 20.02.2020, teda pred zánikom práva vyrubiť daň podľa § 69 daňového poriadku.

97. V ďalšej kasačnej námietke sťažovateľ namietal proti právnomu posúdeniu a odôvodneniu spornej otázky neuznaniu práva daňového subjektu na oslobodenie od dane a presúvaníu dôkazného bremena správcu dane a daňového subjektu v spojitosti z tzv. Axel - Kittel testom.

98. Primárnou povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatnil oslobodenie od DPH z dodania tovaru maďarským spoločnostiam evidovaným pre daň v členskom štáte bolo preukázať splnenie podmienok na priznanie oslobodenia. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane preveroval tvrdenia daňového subjektu i skutočnosť relevantné pre správne určenie dane. Preverovaním reťazcov obchodov, ktorých sa na určitom stupni zúčastnil daňový subjekt, bolo zistené, že na jednom článku platiteľov DPH nebola daň priznaná ani odvedená a tento subjekt prestal existovať alebo bol nekontaktný. Pri tzv. „zmiznutom obchodníkovi“ ako špecifickom prvku vyústenia deklarovaných zdaniteľných plnení, z ktorých si postupne subjekty v reťazci uplatňujú odpočet (oslobodenie) dane, sa predpokladá porušenie daňových právnych predpisov, resp. že došlo k obchodu poznačenému daňovým podvodom.

99. Správca dane takto zistil, že v preverovaných obchodných reťazcoch boli na pozícii zmiznutého obchodníka spoločnosť City-Star Point Kft. (Maďarsko, reťazec 1) a spoločnosť INKURENCIA Kft. (Maďarsko; reťazec 3). Tieto spoločnosti boli deklarovaní ako priami odberatelia daňového subjektu. Tieto spoločnosti ďalej fakturovali nasledovným článkom v reťazci (maďarské spoločnosti) za znížené ceny, pričom za hodné zreteľa považuje kasačný súd zistenia, že spoločnosť DUTRADE Zrt. (reťazec 3) realizovala úhrady za priameho odberateľa daňového subjektu na základe zmluvy o postúpení pohľadávok. Daňový subjekt prijal úhradu (04.02.2011) od DUTRADE Zrt. za prvého odberateľa INKURENCIA Kft. Ešte skôr ako daňový subjekt vôbec začal vystavovať faktúry (08.02.2011) pre INKURENCIA Kft.. Na pozícii broker (sprostredkovateľ, operátor) v obchodných reťazcoch vystupovali spoločnosti MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko, reťazec 1), ktorý si pri nákupe tovaru v Maďarsku uplatňoval odpočet DPH a ďalej tento tovar fakturoval daňovému subjektu s oslobodením od dane a

spoločnosť DUTRADE Zrt. (Maďarsko; reťazec 3), ktorý vďaka tomu, že daňový subjekt vystavil faktúry s oslobodením od dane na príjemcu odlišného od DUTRADE Zrt., aj keď faktickým príjemcom tovaru bol DUTRADE Zrt., sa vyhol zaplateniu dane pri dodaní tovaru od daňového subjektu zo Slovenska a z tohto tovaru si uplatnil odpočet dane pri jeho nadobudnutí z maďarských tuzemských dodávok. Na pozícii buffer (náravník) vystupovali v posudzovaných obchodných reťazcoch okrem daňového subjektu spoločnosti MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko, reťazec 1) alebo DUTRADE Zrt. (Maďarsko; reťazec 3). Dodávateľsko-odberateľský reťazec s účasťou daňového subjektu umožnil, aby dodávateľ OAM Ozdi Acélművek Kft. (Maďarsko) neodviedol DPH v štáte, v ktorom bol vyrobený tovar a ktorý bol cez naplánované reťazce zväčša vrátený cez daňový subjekt späť do tej krajiny kde bol aj vyrobený, a to cez zmiznutého obchodníka JP Fémker Kft. (Maďarsko, reťazec 2), ktorý neodviedol daň.

100. Na základe uvedených zistení daňové orgány nadobudli dôvodné podozrenie o zmysle obchodnej činnosti deklarovanej daňovým subjektom a jeho dodávateľsko-odberateľských aktivitách vytvárajúcich vyššie opísané reťazce. Zmiznutý obchodník, neodvedenie dane na určitom stupni reťazca, pochybnosť o ekonomickej účelnosti obchodovania za účasti daňového subjektu a racionálne predpokladateľná vedomosť daňového subjektu o jeho účasti na reťazci nesúcom prvky zneužitia práva pri zdaniteľných obchodoch, to všetko boli indície kumulatívne odôvodňujúce záver správcu dane o účasti daňového subjektu na daňovom podvode resp. obchodovania s cieľom vytvorenia podmienok na uplatnenie si nedôvodného nároku na odpočet DPH z intrakomunitárnych obchodov.

101. Kasačný súd považoval za právne významnú argumentáciu žalovaného, že daňový subjekt nevysvetlil, akým spôsobom si overil postavenie svojich obchodných partnerov, nevysvetlil prečo uzatváral zmluvy o postúpení pohľadávok skôr ako samotné pohľadávky mali existovať, ani prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči svojim odberateľom skôr ako uzatvoril zmluvy o postúpení pohľadávok, nevysvetlil z akého dôvodu bol tovar prepravený v ten istý deň z Maďarska na Slovensko a obratom späť do Maďarska, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže objednával prepravu tovaru, vierohodne nevysvetlil rozpory v účtovných dokladoch. S poukazom na uvedené sa žalovaný nestotožnil s námietkou žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu správcu dane.

102. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomicou činnosťou 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 skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

103. Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018 „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

104. Kasačný súd považuje za dôležité poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, podľa ktorého „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale 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. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia

daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“

105. V nadväznosti na sťažovateľom tvrdené nepreukázanie vedomej alebo akejkoľvek účasti daňového subjektu na daňovom podvode sťažovateľ namietal, že odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k záveru o existencii podvodného konania je nepresvedčivé a nedostatočné, a to najmä v spojitosti s tým, že odberateľ daňového subjektu mal s nadobudnutým tovarom obchodovať až po jeho dodaní, čo je v celom rozsahu mimo vplyvovej sféry daňového subjektu. Namietal tiež, že úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti žalobcu o možnom daňovom podvode je nesprávna a nedostatočne odôvodnená. Podľa sťažovateľa systém postupovania pohľadávok nemožno automaticky považovať za dôkaz o vedomosti žalobcu o podvodnom konaní na strane jeho odberateľov a tiež za nesprávny a neudržateľný považoval sťažovateľ záver správneho súdu o tom, že dodanie tovarov odberateľom žalobcu bez získania úhrady indikuje automaticky daňový podvod, respektíve vedomosť žalobcu o existencii daňového podvodu.

106. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že daňový podvod je judikatúrou 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. Daňový podvod bol predmetom opakovaného posudzovania zo strany SD EÚ a správny súd v tejto súvislosti odkázal i na jeho súvisiacu judikatúru napríklad rozsudok z 12.01.2006, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ECLI:EU:C:2006:16; zo 06.07.2006, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, alebo z 21.06.2012, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena preukázať existenciu podvodu na DPH (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne 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 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. Žalovaný ako aj správca dane veľmi dôsledne a rozsiahlo preukázali daňový podvod. Rozhodnutie je starostlivo odôvodnené, korešponduje s obsahom administratívneho spisu a v konaní nedošlo k iným vážnejším nedostatkom, pre ktoré by bolo nutné rozhodnutie zrušiť. Podnikanie ako také prináša na jednej strane určité výhody pre daňový subjekt v podobe slobody a určitej miery nezávislosti, na druhej strane prináša značné riziká, pričom jednou z povinností, ktoré má daňový subjekt pri podnikaní, je dôsledne plniť svoje daňové povinnosti a chrániť fiškálny záujem štátu. Je nepochybné, že daňový subjekt sa nesprával v podnikateľských reťazcoch ako obozretný podnikateľ a z vykonaného dokazovania je jeho účasť na daňovom podvode bez dôvodných pochybností preukázaná.

107. Kasačný súd poukazuje na právny názor uvedený v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, podľa ktorého: „Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovania, ktoré nie je povinný vykonať, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH, na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu subjektu na predchádzajúcom stupni, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu. Ak existujú skutočnosti umožňujúce predpokladať porušenie alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Daňová správa však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH vo všeobecnosti požadovať, aby preverila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, disponovala daným tovarom, bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentami.“

108. S prihladením na konkrétne okolnosti prípadu sťažovateľ nepredložil dôkaz o tom, že by si ako daňový subjekt splnil svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom v jednotlivých vyššie opísaných reťazcoch za ním nasledujúcim subjekte, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Aj v tomto spojení sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno pokiaľ ide o dôvodnú domnienku o vedomom zapojení daňového subjektu do obchodného reťazca poznačeného podvodným daňovým konaním. Je síce možné súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že postúpenie pohľadávky je štandardným riešením platobnej nedisciplíny, avšak v danom prípade mnohonásobné a v podstate nepretržité opakovanie takéhoto postupu daňovým subjektom odôvodňovalo záver o neštandardnosti, ale tiež o jeho účasti prispievajúcej k podvodnému zámeru realizovanému plneniami v rámci vytvorených obchodujúcich reťazcov.

109. Kasačný súd považuje poukázať na závery uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C- 108/20 „HR“, podľa ktorého podvod na DPH nemožno chápať v tom zmysle, že sa vzťahuje na prípady, v ktorých podvod vyplýva z osobitnej kombinácie po sebe idúcich transakcií, ale vzťahuje sa aj na prípady, kedy podvod vyplýva z celkového plánu, podľa ktorého sú dodávky súčasťou podvodu zahŕňajúceho niekoľko transakcií, teda vždy ak chýbajúca daň je dôsledkom podvodného konania. Zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na transakcii zapojenej do podvodu, pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchatelom, z čoho vyplýva, že taká účasť predstavuje zavinenie, za ktoré je zodpovedná táto zdaniteľná osoba.

110. Podľa názoru kasačného súdu, z administratívneho spisu je bez pochybnosti preukázané, že daňový subjekt mal alebo mohol vedieť o podvodnom konaní v rámci posudzovaných obchodných reťazcov. Stotožnil sa v celom rozsahu s právnym názorom správneho súdu, že daňové orgány dostatočne preukázali, že daňový subjekt nebol dostatočne obozretný a tým sa vystavil riziku, že sa stane súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

112. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.