

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/72/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200439
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200439.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Podtatranská hydina a. s., so sídlom: Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, zastúpený: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s. r. o., so sídlom: Prievozska 4, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100902688/2020 z 15. mája 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 6S/51/2020-258 z 30. marca 2023, takto

rozhodol:

- I. Návrh sťažovateľa na prerušenie konania o kasačnej sťažnosti zamietajú.
- II. Kasačná sťažnosť sa zamietajú.
- III. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznávajú.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september až december 2016.

2. Správca dane zistil, že v zdaňovacom období október 2016 si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 66.000,- eur podľa faktúry vystavenej daňovým subjektom BEST MEAT s. r. o. za dodanie služieb podľa zmluvy. Daňový subjekt si uplatnil tiež odpočítanie dane vo výške 86.629,48 eura z faktúr vystavených spoločnosťou Mima Market s. r. o., za dodávku chladeného kuracieho mäsa rôzneho druhu.

3. Správca dane rozhodnutím č. 102636399/2019 z 15. novembra 2019 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 152.629,48 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016, z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“) pri uplatnení odpočítania dane vo výške 66.000,- eur na základe faktúry č. 1620160036 vyhotovenej spoločnosťou BEST MEAT s. r. o. (ďalej „BEST MEAT“) a z dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane na základe rozsudkov Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL vo výške 86.629,48 eura z faktúr vyhotovených spoločnosťou Mima Market s. r. o. (ďalej „Mima Market“), ktoré si žalobca ako daňový subjekt uplatnil v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100902688/2020 z 15. mája 2020 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku ako vecne správne potvrdil.

5. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia k námietkam nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly uviedol, že daňová kontrola bola začatá 29. decembra 2017 a ukončená doručením protokolu 14. júna 2019, prerušená bola od 6. septembra 2019 do 9. apríla 2019. Žalovaný skonštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade s § 46 ods. 10 Daňového poriadku v zákonnej lehote jedného roka. Poukázal na to, že správca dane poslal podľa čl. 7 nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „nariadenie o administratívnej spolupráci“) žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“). Zdôraznil, že dĺžka lehôt stanovených v tomto nariadení je záväzná pre výkon MVI, ktorú vykonáva na to stanovený orgán, a nie pre dobu, na ktorú sa kontrola prerušila.

6. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na to, že keď správca dane preruší výkon daňovej kontroly na účel realizácie MVI, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pri výkone daňovej kontroly.

7. Žalovaný ďalej poukázal na to, že pri ústnom pojednávaní dňa 6. novembra 2019 prerokoval so zástupcom žalobcu všetky pripomienky uvedené vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly. K neoznámeniu dôvodu, účelu alebo podnetu na začatie výkonu daňovej kontroly žalovaný poukázal na § 46 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola začala dňom uvedeným v oznámení správcu dane, ktoré musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto jej výkonu, druh dane a kontrolované zdaňovacie obdobie, a oznámenie o začatí kontroly tieto náležitosti obsahuje. Nešlo pritom o začatie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku.

8. Vo vzťahu k spoločnosti Mima Market žalovaný dospel k záverom, že táto spoločnosť bola do obchodného reťazca účelovo vsunutá, nikdy nebola reálnym príjemcom tovaru, a teda skutočným nadobúdateľom pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu. Žalobca ako platiteľ DPH si ako posledný v reťazci odpočítaval daň z dodávateľských faktúr v jednotlivých fakturačných reťazcoch a znižoval si vlastnú daňovú povinnosť, profitoval na takto vytvorených fakturačných reťazcoch. Takto deklarovateľmi obchodmi došlo k podvodnému konaniu vo vzťahu k DPH a kontrolovaný daňový subjekt bol súčasťou reťazca, ktorého cieľom bolo vyhnutie sa finančne nevýhodnej kompenzácií pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 a rozsudok Súdneho dvora EÚ (tretia komora) v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Správca dane, podľa žalovaného, preukázal vedomosť žalobcu o charaktere obchodných transakcií so spoločnosťou Mima Market, ako aj o tom, že táto spoločnosť nebola vlastníkom tovaru a nebola oprávnená s ním nakladať za účelom predaja. Daňový subjekt sa s plným vedomím zúčastňoval na popísaných obchodných transakciách poznačených podvodom, sám ich organizoval, dával pokyny dodávateľom a jednoznačne musel mať vedomosť, že je skutočným odberateľom tovaru.

II. Konanie pred správnym súdom

9. Žalobca sa správnou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane, a vrátenia veci na ďalšie konanie.

10. Krajský súd v Prešove (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/51/2020-258 z 30. marca 2023 (ďalej „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.

11. K jednotlivým žalobným bodom správny súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že totožné námietky žalobca uplatnil v podanom odvolaní. Poukázal na to, že nie je jeho úlohou opakovať odpovede na žalobné otázky, pokiaľ sa s totožnými otázkami dostatočne vysporiadal žalovaný v rámci odvolacieho konania. Správny súd uzavrel, že žalovaný sa logickým a konzistentným spôsobom

v odôvodnení rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu a s právnym posúdením žalovaného sa správny súd stotožnil.

12. K žalobnej námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu veci správny súd uviedol, že žalovaný rozhodnutie vyhotovil na základe skutočností uvádzaných v dokladoch predložených žalobcom, MVI, tuzemských dožiadaní, výsluchov svedkov a teda na základe rozsiahleho dokazovania, o ktorom bol žalobca informovaný. Správca dane vypočul ako svedkov konateľov spoločností v čase uskutočňovania preverovaných obchodov. Žalobca sa výsluchov nezúčastnil, čím nevyužil právo klásť svedkom otázky, a verifikovať ich vyjadrenia a reálnosť obchodov. Žalobca bol oboznámený s pochybnosťami správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, ako aj so zisteniami správcu dane na základe oboznámenia, ku ktorým sa žalobca vyjadril, ale nenavrhol vykonanie žiadnych dôkazov v rámci MVI a nebolo mu upreté právo na vyjadrenie k zisteniam správcu dane.

13. Žalobca namietol tiež nezákonnosť realizovanej MVI, následkom čoho dôkazy a zistenia z nej vyplývajúce nie je možné použiť ako dôkazný prostriedok. Z administratívneho spisu daňových orgánov vyplýva, že správca dane za účelom získania informácií o obchodoch podal žiadosť o MVI na daňové správy v Poľsku a Česku a následne prerušil daňovú kontrolu s uvedením, že daňová kontrola bude prerušená do doby, kým správca dane nezíska potrebné informácie pre správne určenie dane. Dožiadateľ orgán zaslal v súlade s nariadením informáciu o nemožnosti vybaviť žiadosť v trojmesačnej lehote s uvedením predpokladaného dátumu zaslania odpovede, resp. kedy bude mať k dispozícii doklady preverovaného daňového subjektu, na základe ktorých bude schopný žiadosť vybaviť. Správny súd považoval za nedôvodnú aj námietku o predlžovaní výkonu daňovej kontroly. Daňová kontrola bola začatá 29. decembra 2017, výkon daňovej kontroly bol prerušený dňa 6. septembra 2018 a správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly dňa 9. apríla 2019, kontrola bola ukončená dňa 14. júna 2019 dorúčením protokolu v súlade s § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku. Výkon kontroly trval 318 dní, a teda nepresiahol časový interval jedného roka. Daňová kontrola bola prerušená v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Správca dane sledoval termíny vybavovania žiadostí a zistil, že nebolo potrebné zasielať urgencie.

14. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa porušenia princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí, vzhľadom na nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ, C-186/2020 zo dňa 30. septembra 2021, ktorý vyslovil názor, že: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

15. Vo vzťahu k žalobným námietkam, ktorými žalobca spochybňoval zákonnosť dôkazov či informácií získaných v rámci MVI, pretože nemal možnosť realizovať svoje procesné práva, poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. 276/12 v právnej veci Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní mesto Prahu zo dňa 22.10.2013; podľa bodu 44 rozsudku dodržanie práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Neúčast' daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií Súdny dvor vykladal tak, že informácie získané v rámci MVI, ktoré sa následne majú použiť v daňovom konaní nie sú nezákonnými informáciami, ani za situácie, že daňovníkovi nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu.

16. K neuvedeniu dôvodu na vykonanie daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňová kontrola bola začatá v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole, ktoré musí obsahovať deň začatia kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Daňová kontrola u žalobcu nebola začatá podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

17. Žalobca (ďalej „sťažovateľ“) podal kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g), písm. h) SSP, teda tvrdiac, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; vec nesprávne právne posúdil; a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačnému súdu navrhol, aby rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie; alternatívne navrhol, aby zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ žiadal o prerušenie kasačného konania a predloženie šiestich ním naformulovaných prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ. Dôvodil tým, že Súdny dvor EÚ v rozsudku C-186/2020 z 30. septembra 2021 nedostatočne zodpovedal predtým predložené otázky.

19. Po sumarizácii priebehu konania a citácii rôznych právnych predpisov sťažovateľ svoju argumentáciu rozdelil do niekoľkých bodov (podnadpisov), ktorých číslovanie kvôli prehľadnosti uvádza aj kasačný súd. Sťažovateľ rámcovo tvrdil: IV. nesprávnosť postupu správneho súdu, V. neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, VI. neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena na žalobcu v neprimeranom rozsahu, VII. nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ, VIII. účelové spochybnenie predložených dokladov, IX. prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy, X. spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný skutkový stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania, XI. nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, XII. vada vydaných rozhodnutí, XIII. porušenie princípu proporcionality a nezákonnosť rozhodnutí.

20. Sťažovateľ za nesprávny procesný postup správneho súdu označil skutočnosť, že napriek množstvu vytýkaných procesných pochybení sa primárne zamerlal na dôkazy svedčiace v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ zaujal názor, že v prejednávanej veci bol nedostatočne zistený skutkový stav a tento bol následne nesprávne právne posúdený.

21. Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci videl sťažovateľ v tom, že v preskúmaných veciach absentuje zodpovedanie otázok, ktoré dôkazy a ďalšie skutočnosti boli podkladom pre vydanie rozhodnutí a ako sa finančné orgány vyrovnali so sťažovateľom navrhovanými dôkazmi. Správny súd mal posúdiť, či vykonané dôkazy nie sú pochybné, či závery správnych orgánov sú logické a vysporiadali sa s tvrdeniami sťažovateľa.

22. Sťažovateľ v rámci ďalšej argumentácie namietal nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Na podporu svojich tvrdení poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-204/13, C-368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02, C-425/06, C-277/09, C-439/04 a C-440/04. Podľa jeho názoru s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH, pokiaľ platiteľ dane nespáchal daňový podvod. Ďalej argumentoval rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-624/15 bod 35, 36, 40, C- 80/11 a C-1425/11. Sťažovateľ uviedol, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Tvrdil, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH a správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

23. K účelovému spochybneniu dokladov sťažovateľ namietal voči neuvedeniu dôvodu výkonu daňovej kontroly, voči aplikovaniu pojmu podvod, a voči odmietnutiu predložených dokladov. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane neuviedol dôvod výkonu daňovej kontroly, sťažovateľ zaujal názor, že daňová kontrola nemá podklad v zákone a je vedená svojvoľne.

24. V ďalšej časti argumentácie brojil proti tomu, že správca dane, žalovaný ako aj správny súd údajne používali vo vzťahu k spoločnostiam Tandem-Trade, s. r. o. a Holvia, s. r. o. pojmy ako „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť“. V súvislosti s tým videl vadu preskúmaných rozhodnutí v tom, že správca dane síce terminologicky naznačil účasť sťažovateľa v podvodnom reťazci, avšak skutkový stav nevyhodnotil z hľadiska judikatúry Súdneho dvora EÚ.

25. Poukázal na odmietnutie predložených dôkazov daňovými orgánmi. Zastával názor, že doklady, preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu, boli predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca účelovo spochybňoval deklarované skutočnosti. Žalovaný, správca dane a správny súd sa podľa sťažovateľa sústredili na vznášanie pochybností, avšak nepreukázali nepravdivosť dokumentácie predloženej sťažovateľom. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom správneho súdu, že vo veci bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, pretože správca dane vykonal „len kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli zo strany správcu dane vyselektované tak, aby vzbudili dojem nesplnenia zákonných povinností.“

26. Sťažovateľ v rámci kasačnej námietky prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy zopakoval predošlú argumentáciu, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosti, ktoré uviedol, a správny súd sa bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom, pričom sám sa nevysporiadal s námietkami sťažovateľa. Ďalej namietal, že preskúmané rozhodnutia trpia vadami nepreskúmateľnosti, ale ich vydaniu predchádzalo aj nedostatočné zistenie skutkového stavu.

27. Ďalšia námietka, založená na tvrdení nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní smerovala k tomu, že z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí je podľa sťažovateľa zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány naňho nazerali ako na neprávoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní. Mal tak danú pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti daňových orgánov pri výkone ich činnosti.

28. K vadám vydaných rozhodnutí vyslovil názor, že z napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd sa venoval výlučne trom oblastiam, a to: a/ dĺžka daňovej kontroly, b/ činnosť spoločností Tandem-Trade, s. r. o. a Holvia, s. r. o. a ekonomická kauza, c/ dokazovanie vykonané zo strany žalovaného a správcu dane. Ostatné námietky v odôvodnení nespomenul, napadnutý rozsudok je tak podľa neho nepreskúmateľný a absentuje v ňom vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami. V súvislosti s porušením princípu proporcionality a nezákonnosti rozhodnutí zotrval na názore o neodôvodnenom prerušení daňovej kontroly a prekročení zákonnej lehoty na dĺžku daňovej kontroly, s následkom nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly a dôkazov získaných v rámci výkonu daňovej kontroly.

29. Žalovaný vo vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

30. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej „kasačný súd“) ako súdu vecne príslušnému na konanie a rozhodnutie (§ 11 písm. h/ SSP). Kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 453 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) v zákonnej lehote (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v relevantnom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), vo veci nenariadil pojednávanie (§ 455 SSP) a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

31. Predmetom kasačného konania je napadnutý rozsudok, ktorým správny súd zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov o určení rozdielu dane sťažovateľovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane - materiálnej existencie plnení (služieb) vo vzťahu k dodávateľovi BEST MEAT a z dôvodu podvodného konania vo vzťahu k dodávateľovi Mima Market.

32. Kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na to, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (tu sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, ktorými sú: (1) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálne existencia plnenia), a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné

bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe nevzniká, resp. pri ich nepreukázaní nemusí byť priznané.

33. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valérieane, C 459/17 a C 460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.

34. Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie tohto práva vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ tvoria tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, ktoré boli špecifikované v rozhodnutí C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling.

35. Správca dane a žalovaný, a tiež správny súd vyšli pri nepriznaní odpočítania dane vo vzťahu k dodávateľovi Mima Market v podstate z toho, že objasnili mechanizmus daňového podvodu a účasť sťažovateľa na ňom. Podstatou tohto podvodu bolo, že poľská spoločnosť fakturačne predávala tovar českému daňovému subjektu Mrazírny Štěpánek CZ s. r. o., ktorý ich následne predával slovenskému daňovému subjektu Mima Market, ktorý fakturoval sťažovateľovi. Tovar bol však dovezený sťažovateľovi priamo od poľských spoločností CEDROB S.A a SPOLKA JAWA MIKULEC S.A., pričom zástupcovia spoločností Mima Market a Mrazírny Štěpánek CZ s. r. o. sa nevedeli vyjadriť k uskutočneným obchodom. Zároveň uzavreli, že sťažovateľ bol sprostredkovateľom obchodov medzi poľskými dodávateľmi, odberateľom Mrazírny Štěpánek CZ s. r. o. a odberateľom Mima Market. Spoločnosť Mima Market pritom vykazovala vysoké obraty a nízku daňovú povinnosť, preto mali za to, že uvedený dodávateľ bol neopodstatneným článkom v reťazci, ktorý si prispôbil daňové priznanie tak, aby mu vznikla nízka daňová povinnosť. Tým vznikol aj daňový únik na DPH podvodného charakteru a narušenie princípu neutrality DPH (daň nebola do štátneho rozpočtu odvedená, hoci mala byť).

36. Kvalita kasačnej sťažnosti v značnej miere predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu (obdobne ako kvalita správnej žaloby determinuje obsah rozhodnutia správneho súdu), a všeobecná či strohá kasačná argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti iba v zodpovedajúcej nízkej miere detailov (obdobne napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4SfK/44/2022 z 27. júla 2023). Hoci je kasačná sťažnosť pomerne rozsiahla (57 strán), na mnohých miestach je všeobecná, bez väzby na konkrétne skutkové okolnosti v preverovanom zdaňovacom období október 2016. Dokonca ani na jednom mieste kasačnej sťažnosti sťažovateľ konkrétne nespomína svojich dodávateľov Mima Market a BEST MEAT. Sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, písm. g/, písm. h/ SSP. Jednotlivé dôvody - na škodu veci - sa v texte prelínajú a nie sú formálne zaradené pod konkrétne zákonné ustanovenia, preto ich kasačný súd uvádza tak, ako ich sám bol schopný s niektorým z citovaných zákonných ustanovení prepojiť.

37. Výhrady o nedostatočne zistenom skutkovom stave, či nezaobraní sa dôkazmi sú vágne a prakticky v celej kasačnej sťažnosti nie zrejme, vyhodnotenia ktorých dôkazov a zistení sa sťažovateľ domáha. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí

úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. To platí osobitne vo vzťahu k sťažnostným bodom uvedeným pod rubrikami V., VIII., IX., X., XII. kasačnej sťažnosti, teda najmä tvrdeniam o nedostatočnom obstaraní dôkazov, účelovom spochybnení dôkazov, prekročení medze správnej úvahy, riadnom nezistení skutočného skutkového stavu veci zo strany orgánov verejnej správy a tvrdenom nevysporiadaní sa správneho súdu s ich pochybeniami.

38. K námietke proti neuvedeniu konkrétneho dôvodu výkonu daňovej kontroly v úvodnom oznámení, kasačný súd poukazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31. mája 2022, s ktorého citovanou časťou sa stotožňuje:

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

[...]

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

39. Tvrdené prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy kasačný súd posúdil ako nedôvodný sťažnostný bod, pretože bol sťažovateľom naformulovaný príliš nekonkrétne, a nebolo tak zrejmé, čo konkrétne sa sťažovateľovi na správnej úvahe žalovaného nepozdávalo. Sťažovateľ len vo všeobecnosti uviedol, že správny súd nevyhodnotil vykonané dôkazy v nadväznosti na to, či nie sú pochybné a či z nich je možné ustáliť skutkový stav tak, ako ho ustálili správne orgány. V tomto smere kasačný súd zasa odkazuje na svoj iný skorší rozsudok sp. zn. 2Sfk/36/2021 z 22. augusta 2023 (bod 53), z ktorého vyplýva, že „ak žalobca chce úspešne namietať vyhodnotenie konkrétnych dôkazov, je nevyhnutné, aby konkretizoval, prečo správna úvaha vybočuje z medzí logického myslenia, a k akému nesprávnemu vyhodnoteniu dôkazu preto správca dane dospel, k akému inému vyhodnoteniu mal správca dane dospieť a zároveň aby špecifikoval, aký negatívny dopad malo nesprávne vyhodnotenie dôkazov na zákonnosť rozhodnutia správcu dane".

40. Za irelevantné a celkom nepodložené považoval kasačný súd námietky spochybňujúce nestrannosť finančných orgánov a tvrdiace, že kriminalizujú sťažovateľa. Sťažovateľom tvrdené spochybnenie vybraných dôkazov sa kasačnému súdu nejaví ako účelové a vo veci nevzhliadol ani porušenie princípu dvojínštančnosti konania, keď je nepochybné, že o odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný (ako odvolací orgán). Zároveň z administratívneho spisu je zrejmé, že skutkové okolnosti veci boli orgánmi verejnej správy zistené a vyvedené z dokazovania v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania, pričom sťažovateľ konkrétnymi argumentmi nespochybnil konkrétne hodnotiace úvahy správcu dane či žalovaného.

41. Kasačný súd taktiež nezistil dôvodnosť (neurčito formulovaných) sťažnostných bodov proti právnemu posúdeniu správneho súdu, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nebolo neprimerane presunuté na sťažovateľa, keď to bol práve správca dane, ktorý sťažovateľovi preukázal a v rozhodnutí riadne vysvetlil a odôvodnil obchodný reťazec, ako aj konanie, ktoré podľa neho napíňalo znaky daňového podvodu. Orgány finančnej správy konštatovali, kde a akým spôsobom došlo k daňovému úniku, vyobrazili schému obchodného reťazca a pomenovali, ako sa podľa ich záverov sťažovateľ o daňový únik pričínil, vrátane vedomostnej zložky sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní.

42. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na nezrozumiteľnosť tej časti kasačnej sťažnosti, kde sťažovateľ uvádza v konaní neznáme spoločnosti - Tandem-Trade s. r. o. a Holvia, s. r. o., vo vzťahu ku ktorým správca dane v prvostupňovom rozhodnutí a následne žalovaný v napadnutom rozhodnutí údajne nesprávne, resp. bez odôvodnenia používali pojmy „zmiznutý obchodník, účelovo založená

spoločnosť, či umelo vložená spoločnosť". Všeobecne potom sťažovateľ namietal, že vo vzťahu k nim nebola aplikovaná judikatúra Súdneho dvora EÚ.

43. Vo vzťahu ku kasačnej námietke, týkajúcej sa nevysporiadania sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020 (body 59-60), v zmysle ktorého:

„59. V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012). 60. Je nepochybné, že rozhodovacia činnosť Súdneho dvora je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Potom pre správne posúdenie preskúmvanej veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné „množstvo“ judikátov, ktoré ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je to, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúmvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmvanú vec.“ Námietky tohto charakteru z kasačnej sťažnosti tak, s ohľadom na ich všeobecnosť, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné.

44. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa porušenia princípu proporcionality a namietaného nedodržania zákonnej lehoty pre trvanie daňovej kontroly kasačný súd tak ako správny súd upozorňuje na rozhodnutie správca dane, ktorým podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil predmetnú daňovú kontrolu od 6. septembra 2018 na účel preverenia dodávok tovaru a služieb posudzovaných v rámci daňovej kontroly a inicioval konanie podľa čl. 7 Nariadenia Rady č. 2010/904/ES o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH vo veci medzinárodnej výmeny informácií. Listom oznámil správca dane daňovému subjektu, že prerušená daňová kontrola pokračovala dňom 9. apríla 2019, kedy pominuli dôvody prerušenia. Skutočnosť, že trojmesačná lehota na vybavenie žiadosti o MVI bola dožiadanou stranou prekročená, nemá vplyv na zákonnosť prerušenia konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, ani na skutočnosť, že lehota na vykonanie daňovej kontroly počas prerušenia konania v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku neplynula. Záver správneho súdu, že v prejednávanej veci preto nedošlo k prekročeniu maximálnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, je tak podľa názoru kasačného súdu udržateľný. V tomto zmysle nedošlo ani k porušeniu zásady proporcionality, čo vyplýva aj z úvah správneho súdu uvedených v napadnutom rozsudku.

45. Kasačný súd v tejto súvislosti tiež dáva do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 HYDINA SK s. r. o. z 30. septembra 2021, a odkazuje na jeho výklad nariadenia, že nariadenie nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

46. Kasačný súd považuje týmto rozhodnutím za zodpovedanú argumentáciu sťažovateľa o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom, čo malo podľa neho spôsobiť nezákonnosť daňovej kontroly a jej výstupov kvôli jej nezákonnému prerušeniu.

47. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti navrhol aj prerušenie kasačného konania a predloženie ďalších prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ.

48. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to, a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcej veci a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“, v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátna aplikácia únievého práva úplne zrejmé a nie je jednoducho obracať na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“.

49. K návrhu sťažovateľa na predloženie prejudiciálnych otázok kasačný súd konštatuje, že otázky 1., 2., 4. a 5. navrhované sťažovateľkou už boli SD EÚ zodpovedané vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 v miere potrebnej pre rozhodnutie tejto veci, keďže prekročenie lehoty určenej v čl. 10 nariadenia nezakladá dôvod na konštatovanie nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Čo sa týka otázok 3. a 6., tieto sú pre prerokovaný prípad irelevantné s ohľadom na už uvedené a skutočnosť, že v predmetnej veci nedošlo k osobitnej dohode o predĺžení lehoty. Rovnaký záver konštatoval k rovnakým navrhovaným otázkam už rozsudok kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/23/2020 z 22. júna 2022, bod 124.

50. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že nezistil ani odchýlenie sa správneho súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu.

51. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť zákonnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Preto kasačný súd podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú rozsudkom zamietol.

52. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 147 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ (žalobca) v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom požadovaných podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali. Preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.