

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/1/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200221  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 03. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7020200221.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. 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., so sídlom: ul. Zelená 273/36, 079 01 Veľké Kapušany, IČO: 36 602 809 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. 100479590/2020 zo dňa 20.02.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-7S/80/2020-110 zo dňa 18.07.2024, takto

### rozhodol:

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

### odôvodnenie:

- I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január - máj 2011, júl - august 2011, november - december 2011, z ktorej vyhotovil Protokol č. 102102712/2018 zo dňa 23.10.2018. Správca dane preveroval fakturačné reťazce žalobcu s betonárskou oceľou, ukrajinskými plechmi, joklovinou a slovenskými zvitkami.

2. Správca dane rozhodnutím č. 102188973/2019 zo dňa 18.9.2019 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 168.081,35 EUR, nepriznal nadmerný odpočet v sume 25.460,75 EUR a vyrubil daň v sume 142.620,60 EUR za zdaňovacie obdobie november 2011.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100479590/2020 zo dňa 20.02.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, z ktorých vyplynulo, že (I) žalobca nakupoval tovar z Maďarska, resp. Poľska, a tretích krajín, ktorý následne dodával opäť do Maďarska tzv. zmiznutému obchodníkovi (missing trader), (II) doklady žalobcu boli vyhotovené formálne a neodrážali skutkový stav, (III) odberatelia na pozícii zmiznutých obchodníkov neboli skutočnými príjemcami tovaru, (IV) pri fakturácii dochádzalo k znižovaniu cien tovaru, (V) žalobca mal k dispozícii faktúry medzi prvým a druhým odberateľom z dôvodu postúpenia pohľadávok, a preto o znižovaní cien vedel, (VI) žalobca viedol účelovým spôsobom účtovníctvo, (VII) žalobca nepreukázal, že v novembri 2011 dodal hutný tovar odberateľovi a dodatočným daňovým priznaním táto spoločnosť poprela, že nadobudla od žalobcu, pričom so správcom dane nespolupracovala a tovar nezaplatila.

Žalovaný považoval za neopodstatnené námietky týkajúce sa neodôvodneného prenosu dôkazného bremena, vedomosti o účasti na daňovom podvode, neúplnosti zistenia skutkového stavu. K námietke o nedodržaní lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu prerušenia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane zasielal pravidelné urgencie k svojej žiadosti. Zároveň odpovede na otázky, ktoré boli predmetom žiadosti o MVI boli potrebné pre preverenie skutočností týkajúcich sa preverovaných zdaniteľných obchodov. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola štyrikrát prerušená, počas prerušenia lehoty neplynuli a protokol bol teda doručený žalobcovi v zákonnej lehote.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Žalobca sa správnou žalobou podanou na Krajskom súde v Košiciach domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím. Zároveň požadoval priznanie nároku na náhradu trov konania a odkladného účinku správnej žaloby.

5. Žalobca namietal, že (I) nebola dodržaná zákonná dĺžka daňovej kontroly, čo malo vplyv na zákonnosť rozhodnutia, (II) právo vyrubiť daň zaniklo, (III) bolo nesprávne právne posúdené rozloženie dôkazného bremena a nebolo preukázané podvodné konanie, (IV) v podnikateľskej praxi je bežné, že zmluvné strany neprístupujú k realizácii všetkých zmluvných dojednaní, (V) správca dane nerozlišoval medzi dátumom dodania tovaru a dátumom doručenia faktúry, (VI) bol nedostatočne zistený skutkový stav veci, (VII) formálne nedostatky nemôžu byť dôvodom pre zamietnutie práva na odpočet dane a (VIII) správca dane nevyhodnotil dôkazy svedčiace v prospech žalobcu.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval na argumentoch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol.

7. Žalobca v replike poukázal na to, že už samotné štvornásobné prerušenie daňovej kontroly predstavovalo zásadný zásah do jeho práva na vybavenie veci bez zbytočných prieťahov, keďže kontrola trvala celkovo takmer 4 roky. V ostatnom zotrval na dôvodoch podanej žaloby.

8. Správny súd v Košiciach rozsudkom č. k. KE-7S/80/2020-110 zo dňa 18.07.2024 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

9. K trvaniu daňovej kontroly správny súd uviedol, že samotná dĺžka daňovej kontroly vrátane prerušenia, prekračujúca zákonnú lehotu podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, nevyvoláva nezákonnosť daňovej kontroly. Správca dane daňovú kontrolu prvýkrát prerušil odo dňa 04.03.2015. Keďže sa jednalo o prvé prerušenie daňovej kontroly správny súd nezistil, že by správca dane požadoval informácie v rozpore s požiadavkou efektivity (požadovanie tých istých informácií opakovane, požadovanie informácií po častiach). Jednalo sa o pomerne dlhé prerušenie, ktoré sa týkalo viacerých žiadostí o MVI realizovaných vo vzťahu k Maďarskej republike, Rakúskej spolkovej republike a Českej republike. Správca dane počas prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivitu k urýchleniu poskytnutia informácií. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, že prvé prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné.

10. Podľa názoru správneho súdu daňová kontrola je síce vykonávaná správcom dane, avšak je zároveň vykonávaná konkrétnymi zamestnancami správcu dane poverenými na výkon príslušnej daňovej kontroly. Preto až v prípade, ak je príslušná odpoveď doručená príslušným zamestnancom povereným na výkon daňovej kontroly, možno konštatovať, že na strane správcu dane odpadli dôvody na prerušenie daňovej kontroly. K opačnému záveru by bolo možné dospieť iba v prípade, ak by bol čas od doručenia odpovede na žiadosť o MVI po doručenie tejto odpovede samotným zamestnancom povereným na výkon daňovej kontroly zrejme neprimeraný. Avšak k takémuto zrejme neprimeranému časovému presahu vo veci nedošlo. Zároveň žalobca v žalobných bodoch nevytýkal, že časový úsek od 10.06.2016 do 13.06.2016 nemá byť zohľadnený v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly. Na základe uvedeného, ak by aj vo vzťahu k tejto otázke prijal správny súd opačný záver, nemohol by na túto skutočnosť prihliadnúť pri svojom rozhodovaní. Na základe vyššie uvedeného dospel správny súd k záveru, že dôvod na prerušenie daňovej kontroly trval od 04.03.2015 do 12.06.2016. Správny súd ustálil, že prvé prerušenie daňovej kontroly trvalo: 467 dní.

11. Vo vzťahu k druhému prerušeniu daňovej kontroly správny súd uviedol, že reťazec dodania medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou City-Star Point Kft bol jedným z reťazcov, ktorý bol relevantný pre účely daňovej kontroly, a preto informácie z MVI boli relevantné pre účely daňovej kontroly. Na základe uvedeného správny súd považoval žiadosť o MVI zo dňa 23.08.2016 za účelnú. Zároveň správny súd hodnotil, či správca dane nemal v súlade s požiadavkou efektivity požiadať o príslušné informácie skoršou žiadosťou o MVI v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti uviedol, že v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly žiadal správca dane o informácie týkajúce sa samotnej

obchodnej spoločnosti City-Star Point Kft. Následne dospel správca dane k záveru o potrebe podať žiadosť o MVI taktiež vo vzťahu k obchodnej spoločnosti MAX BB Trade Kft.. V tejto súvislosti správca dane v žiadosti o MVI výslovne uviedol, že obchodná spoločnosť City-Star Point Kft. je nekontaktná a nekomunikuje s maďarskou daňovou správou, pričom je potrebné preveriť miesto vykládky tovaru (adresu skladu alebo logistického centra). Aj z uvedeného možno určiť, že žiadosť o MVI zo dňa 23.08.2016 reagovala na informácie zistené v rámci predchádzajúceho prerušenia daňovej kontroly. Správny súd preto nepovažoval podanie tejto žiadosti o MVI až počas druhého prerušenia daňovej kontroly za taký postup, ktorý by odporoval požiadavke efektivity pri výkone daňovej kontroly. Správca dane počas prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivitu k urýchleniu poskytnutia informácií. Na základe vyššie uvedeného dospel správny súd k záveru, že druhé prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné. Dôvod na prerušenie daňovej kontroly trval od 30.08.2016 do 22.03.2018. Správny súd preto ustálil, že prvé prerušenie daňovej kontroly teda trvalo: 570 dní.

12. K tretiemu prerušeniu daňovej kontroly správny súd uviedol, že žiadosť o MVI neobsahovala takú požiadavku na poskytnutie informácie alebo otázku, ktorú by bolo možné hodnotiť ako účelne položenú na základe predchádzajúcich výsledkov realizovanej MVI. V tejto súvislosti nebolo možné prihladnúť na požadované informácie týkajúce sa obchodných spoločností Inkurencia Kft a Acelkér Kft, keďže tieto mali byť správne realizované prostredníctvom samostatných žiadostí o MVI. Správny súd v tejto súvislosti uzavrel, že rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly bolo vydané bez materiálnej väzby na zákonný dôvod prerušenia daňovej kontroly predpokladaný zákonom. Preto účinky prerušenia daňovej kontroly na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 18.04.2018 nenastali.

13. V rámci štvrtého prerušenia daňovej kontroly maďarská daňová správa vyjadrila ochotu poskytnúť správcovi dane dodatočné informácie týkajúce sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. aj po tom, ako správcovi dane odoslala predchádzajúcu odpoveď vo veci obsahovo obdobnej žiadosti o MVI. Podľa názoru správneho súdu príslušná ochota daňovej správy členského štátu o možnosti poskytnutia ďalších informácií mohla správcovi dane indikovať, že predchádzajúce poskytnutie odpovede bolo neúplné. Keďže táto žiadosť o MVI zo dňa 04.05.2018 smerovala k vyplneniu potenciálnej medzery v rámci už poskytnutých informácií, nebolo možné podanie takejto žiadosti hodnotiť ako požadovanie informácií po častiach (tzv. kúskovanie). Pri posudzovaní času, kedy odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly, správny súd zistil, že v administratívnom spise sa nenachádza údaj o tom, kedy bola konečná odpoveď vo veci žiadosti o MVI zo dňa 04.05.2018 doručená zamestnancom správcu dane povereným na výkon daňovej kontroly. V administratívnom spise teda chýba akýkoľvek podklad, podľa ktorého možno usúdiť ako bol stanovený dátum 02.07.2018 ako deň, kedy odpadol dôvod prerušenia daňovej kontroly. Takýto chýbajúci podklad v administratívnom spise nemohol byť preto posudzovaný na ťarchu žalobcu.

14. Na druhej strane odpovede, ktoré boli získané pri MVI, obsahujú údaj o dátume ich odoslania orgánom maďarskej daňovej správy. V prípade odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft (teda tej odpovede, ktorá mala byť odoslaná neskôr) sa jednalo o dátum 20.06.2018. Žalobca v správnej žalobe namietal účelnosť štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Preto správny súd v tomto žalobnom bode videl potrebu posúdiť trvanie dôvodov prerušenia daňovej kontroly počas štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Keďže v administratívnom spise chýbal údaj o doručení odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft správcovi dane, tak je potrebné odvíjať odpadnutie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly od dátumu odoslania odpovede na žiadosť o MVI týkajúcej sa obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. Na základe uvedeného správny súd určil, že dôvod na prerušenie daňovej kontroly mohol trvať najneskôr ku dňu odoslania tejto odpovede, t. j. 20.06.2018. Dôvod na prerušenie daňovej kontroly teda trval od 10.05.2018 do 20.06.2018. Správny súd ustálil, že posledné prerušenie daňovej kontroly teda trvalo: 42 dní.

15. Správny súd po posúdení jednotlivých prerušení daňovej kontroly následne vyhodnotil dĺžku trvania daňovej kontroly ako celku. Vo veci trvala daňová kontrola, vrátane jednotlivých prerušení, 1444 dní. Tento časový úsek je potrebné znížiť o dĺžku trvania jednotlivých prerušení daňovej kontroly, ktoré správny súd posúdil ako zákonné, a to o obdobie, počas ktorého trval na strane správcu dane dôvod na prerušenie daňovej kontroly: prvé prerušenie 467 dní, druhé prerušenie 570 dní a štvrté prerušenie 42 dní. Na základe uvedeného možno dospieť k záveru, že daňová kontrola bez prerušenia trvala 365 dní. Daňová kontrola bola teda podľa správneho súdu ukončená v lehote podľa § 46 ods. 12 prvá veta Daňového poriadku. Na druhej strane, bola celková dĺžka trvania daňovej kontroly na samej hranici rozumnej prípustnosti toho, koľko môže daňová kontrola trvať. Preto okrem okolností jednotlivých prerušení daňovej kontroly posudzoval správny súd zároveň aj to, či bola daňová kontrola ako celok proporcionálna z hľadiska individuálnych okolností daňovej veci (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/33/2019). Z dôvodu vysokej závažnosti pochybností správcu dane, preverovania viacerých zahraničných prvkov s vysokou zložitou, viacerých zdaňovacích období a

viacerých pochybností správny súd uzavrel, že napriek dĺžke, ktorou sa vrátane prerušenia vyznačovala daňová kontrola, túto nemožno považovať za neproporcionálnu. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o.

16. Žalobca namietal, že správca dane opakovane požadoval pri výmene informácií tie informácie, ktorými mal disponovať z iných daňových kontrol. Na druhej strane žalobca podľa správneho súdu neuviedol, o ktoré konkrétne duplicitné informácie by sa malo jednať. Správny súd posúdil jednotlivé prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na informácie, ktorými disponoval z administratívneho spisu. Žalobný bod, ktorý bol takto všeobecne formulovaný, považoval správny súd za nedôvodný. Vo vzťahu k požiadavke na obsahové náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly podľa správneho súdu nenastala situácia, kedy by sa žalobca v priebehu daňovej kontroly neúspešne domáhal zistenia identity dodávateľov alebo zdaňovacích období, na ktoré sa vzťahovali jednotlivé žiadosti o MVI. Žalobca zároveň v správnej žalobe konkrétne nenamietal takýto nedostatok rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Na základe uvedeného mal správny súd za to, že rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly netrpia takouto vadou, pre ktorú by ich bolo potrebné považovať za nezákonné.

17. K zániku práva vyrubiť daň správny súd uviedol, že § 46 ods. 10 Daňového poriadku odkazuje na primerané použitie celého § 61 Daňového poriadku, a teda nielen na použitie dôvodov prerušenia stanovených v § 61 ods. 1 Daňového poriadku. Zároveň § 61 ods. 5 Daňového poriadku stanovuje, že dôsledkom prerušenia daňového konania je neplynutie lehôt podľa daňového poriadku, čo v sebe zahŕňa taktiež lehotu pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Skutočnosť, že daňová kontrola je činnosťou správcu dane a nemá charakter daňového konania si vyžiadala explicitné zakotvenie možnosti prerušenia daňovej kontroly za primeraného použitia § 61 Daňového poriadku. V uvedenom však správny súd nevidel rozdiel, ale práve naopak potvrdenie ekvivalentnej aplikácie § 61 Daňového poriadku pri prerušení daňovej kontroly tak, ako je tomu pri prerušení daňového konania. Použitie slovného spojenia „sa primerane použije“ nie je také, aby vystavilo rozsah tohto pojmu za hranicu, za ktorou by sa pre aplikáciu príslušného ustanovenia vyžadovalo použitie iných ako štandardných výkladových metód. Preto na vec nebolo nutné uplatňovať výklad in dubio pro mitius. Rovnako správny súd konštatoval, že k vyrubeniu dane žalobcovi došlo pred uplynutím lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 Daňového poriadku.

18. Správny súd ďalej vyhodnocoval skutočnosť, že žalobcovi bolo vo vzťahu k jeho odberateľovi Acelkér Kft odmietnuté priznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v posudzovanom zdaňovacom období november 2011 z dôvodu účasti na daňovom podvode. Tento dôvod bol v rozhodnutí správcu dane ako aj v preskúmanom rozhodnutí vyjadrený dostatočne jasne a určito, a teda zo strany žalovaného nedošlo k zmiešavaniu tohto dôvodu s inými dôvodmi na prípadné nepriznanie takéhoto práva na oslobodenie od dane žalobcovi. Na základe zistení z administratívneho spisu správny súd dospel k záveru, že vykonané dokazovanie bolo dostatočné na prijatie záveru o tom, že na úrovni obchodnej spoločnosti Acelkér Kft sa vyskytol daňový únik za obdobie roku 2011, ktorý nebol výsledkom bežného podnikateľského zlyhania, ale predstavoval podvodné konanie na úrovni tejto obchodnej spoločnosti. Z týchto dôvodov považoval splnenie podmienky objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázanú.

19. Správny súd ďalej vo vzťahu k objektívnej stránke testu daňového podvodu uviedol, že k daňovému úniku došlo na úrovni obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft v roku 2011. Keďže sa pri Inkurencia Kft jednalo o priameho odberateľa žalobcu bolo nepochybné, že dodania žalobcu bezprostredne súviseli s dodaniami na tomto článku reťazca. Podľa názoru správneho súdu dokazovanie vykonané v administratívnom konaní bolo dostatočné na prijatie záveru o tom, že na úrovni obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft sa vyskytol daňový únik za obdobie roku 2011, ktorý nebol výsledkom bežného podnikateľského zlyhania, ale predstavoval podvodné konanie na úrovni tejto obchodnej spoločnosti. V tejto súvislosti správny súd prihliadol taktiež na to, že v prípade Acelkér Kft a Inkurencia Kft sa jednalo o personálne prepojené obchodné spoločnosti. Z týchto dôvodov považoval splnenie podmienok objektívnej stránky testu daňového podvodu žalovaným za preukázané.

20. Následne správny súd posudzoval, ako bola ustálená subjektívna stránka testu daňového podvodu a teda, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojimi dodaniami podieľa na reťazci dodaní poznačenom daňovým únikom. Z časového hľadiska správny súd posudzoval, či možno indikátory podvodného konania označené žalovaným a správcou dane, ktoré sa vyskytli v zdaňovacích obdobiach pred novembrom 2011, zahrnúť medzi relevantné, pre účely subjektívnej stránky testu daňového podvodu za zdaňovacie obdobie november 2011. Do rozsahu informácií, ktoré mal k dispozícii žalobca, možno zaradiť aj okolnosti, ktoré nastali pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím, keďže o týchto vedel už v čase uskutočnenia dodaní v príslušnom zdaňovacom období. Uvedené platí o to viac, keď sa jedná o okolnosti, ktoré sa vyskytli opakovane v bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Ak

sa vo veci vyskytol určitý vzorec rizikového konania - teda jedná sa o okolnosť, ktorá sa viackrát opakuje, potom túto okolnosť nemožno považovať za individuálne vybočenie z inak štandardne prebiehajúcej obchodnej spolupráce. Preto, ak takéto okolnosti nastali, vyvolali na strane žalobcu povinnosť na ne reagovať prijatím primeraných opatrení smerujúcich k predchádzaniu jeho účasti na daňovom podvode.

21. Správny súd ďalej posudzoval, či indikátory podvodného konania, ktoré sa vyskytli na úrovni Inkurencia Kft, možno podradiť do rozsahu subjektívnej stránky testu daňového podvodu aj vo vzťahu k Acelkér Kft. Z hľadiska personálneho prepojenia tieto obchodné spoločnosti spájala osoba konateľa Tótha Bálinta. Žalobca preto mohol na základe primeranej opatrnosti predpokladať, že v prípade, ak uvedená osoba konateľa v prípade jednej z týchto obchodných spoločností koná spôsobom, ktorý vyvoláva podozrenie z možného podvodného konania, potom môže k takémuto konaniu pristúpiť aj v prípade druhej obchodnej spoločnosti. Dôvodnosť tohto podozrenia bola daná aj z dôvodu, že povaha obchodných transakcií (Acelkér Kft a Inkurencia Kft. vystupovali na pozícii odberateľov žalobcu) bola v prípade oboch spoločností totožná. Preto pokiaľ by ten istý konateľ mal dve rozdielne spoločnosti - ktoré by sa zúčastňovali na úplne odlišných zdaniteľných obchodoch, potom by bolo na mieste zvážiť nakoľko rizikové konanie na jednej z týchto spoločností môže skutočne viesť k podozreniu o rizikovom správaní na druhej z týchto spoločností. Pokiaľ sa však jedná o dve obchodné spoločnosti v prakticky totožnom postavení obchodujúce v príbuznom segmente, tak obava z rizika vzniku daňového úniku u jednej z týchto spoločností (pri totožnosti konateľa), nemôže byť racionálne oddelená od obavy z vzniku rizika daňového úniku taktiež u druhej z týchto spoločností. Zároveň obchodné transakcie uskutočňované žalobcom vo vzťahu k týmto spoločnostiam spája aj časová súvislosť. Dodania žalobcu voči spoločnosti Inkurencia Kft. a obchodnej spoločnosti Acelkér Kft. prebiehali v blízkom časovom intervale a tiež súbežne v určitých zdaňovacích obdobiach.

22. Správny súd mal za to, že platobná disciplína, resp. jej nedodržanie (obzvlášť systematického a opakujúceho sa charakteru) určitým daňovým subjektom voči vlastným dodávateľom alebo odberateľom indikuje riziko, že daňový subjekt obdobným spôsobom nedodržiava ani daňovú disciplínu z hľadiska plnenia si vlastných daňových povinností. Postúpenia pohľadávok podľa súdu umožnili, aby pohľadávky žalobcu voči Inkurencia Kft nemuseli byť uhradené priamo touto spoločnosťou, avšak namiesto príslušných pohľadávok bola žalobcovi hradená odplata za ich postúpenie (zo strany postupníkov). V tomto smere preto podľa správneho súdu obostojí konštatovanie žalovaného, že za tovar neplatili odberatelia, ale iné spoločnosti bez obchodného vzťahu so žalobcom, a to druhí, resp. tretí odberatelia. Správny súd sa ďalej zaoberal dôvodmi, pre ktoré bolo možné postupovanie považovať za znak rizikovosti daňového podvodu (viď bod 125 a bod 130 odôvodnenia napadnutého rozsudku). Z uvedeného podľa správneho súdu vyplynul záver, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o vzniku daňového úniku na úrovni obchodnej spoločnosti Inkurencia Kft. v dôsledku jej možného podvodného konania. Žalovaný tým uniesol dôkazné bremeno, čím v administratívnom konaní došlo k prenosu dôkazného bremena zo žalovaného na žalobcu.

23. K objasneniu skutkového stavu správny súd uviedol, že nezistil, že by k porušeniu procesných práv malo dôjsť. Právna argumentácia žalobcu sa počas administratívneho konania v prvom rade koncentrovala na splnenie hmotnoprávných podmienok uskutočnenia zdaniteľných obchodov na jeho strane. Táto skutočnosť nebola sporná v reťazcoch dodania, kde sa vyskytovali spoločnosti Acelkér Kft a Inkurencia Kft. V reťazci dodania voči spoločnosti GOLD STEEL Kft. boli vykonané relevantné dôkazy týkajúce sa pohybu tovaru (vo veci bolo žalobcom spochybnené iba nadväzujúce právne posúdenie žalovaného). Žalobca vo vzťahu ku zisteniam o daňovom podvode tvrdil, že žalovaný dostatočne nepreukázal vznik daňového podvodu, avšak konkrétne kroky smerujúce k predchádzaniu jeho účasti na daňovom podvode neoznačil. Správny súd konštatoval, že nezistil vykonávanie dôkazov len v neprospech žalobcu. Zároveň žalobca bližšie nekonkretizoval ako k takémuto porušeniu jeho práv malo vo veci dôjsť. Na tomto základe správny súd nepovažoval tento žalobný bod za dôvodný. Na záver správny súd k dodaniu tovaru odberateľovi žalobcu uviedol, že žalobca neformuloval také žalobné body, ktoré by bolo možné považovať za námietky, ktoré by sa vzťahovali k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci žalovaným, založenému na nesplnení hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie práva podľa § 43 zákona o DPH.

### III.

Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

24. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

25. Sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil zákonnosť sedemdňového tretieho prerušenia daňovej kontroly. Žiadosť sa týkala konateľa Tótha Bálinta a bola realizovaná už v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly. Takéto nezákonné prerušenie teda nevyvolávalo účinky prerušenia daňovej kontroly. Správny súd tiež v rámci posúdenia sám určil okamih ukončenia štvrtého prerušenia daňovej kontroly. Zároveň sa v tejto súvislosti nevysporiadal s otázkou neúplnosti administratívneho spisu. Tento nedostatok rovnako nebol v konaní pred súdom odstránený. Úlohou správneho súdu preto nebolo suplovať činnosť správcu dane a autoritatívne určovať okamih ukončenia prerušenia daňovej kontroly, čím došlo aj k porušeniu práva na spravodlivý proces. Ak by bola vec správne právne posúdená, správny súd by dospel k záveru o prekročení maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly.

26. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd sa odklonil od rozhodovacej činnosti kasačného súdu a svoje úvahy podriadiť odlišnému stanovisku „prehlasovaného člena senátu“ v uvedenej veci, pričom odlišné stanovisko člena senátu nemožno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu. V samotnom rozsudku NSS SR sp. zn. 2Sžfk/33/2019, na ktorý správny súd poukázal pri odôvodnení záveru o proporcionálnosti daňovej kontroly žalobcu, ktorá trvala spolu s prerušeniami 1444 dní, sa totiž nenachádza výpočet kritérií, ktoré majú byť naplnené pre prijatie záveru o zákonnosti daňovej kontroly. Správny súd sa pri hodnotení veci žalobcu podriadiť odlišnému stanovisku člena senátu, čo však nepredstavuje rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, keďže nejde o obsah odôvodnenia výroku kasačného súdu v samotnom rozsudku. Podľa sťažovateľa správcom dane zvolené prostriedky spôsobili to, že daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala 1444 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. Správny súd zároveň vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly. Zároveň vyhodnotenie proporcionality trvania daňovej kontroly v prejednávanej veci je nedostatočne odôvodnené.

27. Sťažovateľ ďalej namietal, že nič nebránilo správcovi dane, aby už v prvej žiadosti o MVI, v záujme zachovania zásady efektívnosti daňovej kontroly, kumuloval a jasne vymedzil všetky požiadavky pre orgány maďarskej finančnej správy a tieto následne pretavil do svojich záverov. V tejto súvislosti poukázal sťažovateľ na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4Sžfk/54/2018. Rovnako správny súd nesprávne právne posúdil vec a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď dospel k záveru, že opakované podávanie žiadosti o MVI nepredstavuje tzv. kúskovanie žiadosti o MVI. Sťažovateľ tiež poukázal na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 5Sžfk/3/2018. Správny súd sa rovnako odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi rozsudku 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 nezákonom prerušení daňovej kontroly. 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 žalobcu tieto ani minimálne štandardy neobsahujú, došlo k porušeniu práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu podľa ustanovenia článku 46 Ústavy.

28. Podľa sťažovateľa správny súd 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. Daňový poriadok totiž v ustanovení § 61 odsek 5 Daňového poriadku výslovne zakotvil neplynutie lehôt 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. V prejednávanej veci 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 mimoriadne benevolentná a zjavne prekračuje rámec súkromnoprávných premlčacích a prekluzívnych lehôt. V tomto smere sťažovateľ uzavrel, že ak správca dane nie je schopný uzatvoriť daňovú kontrolu a následne vyrubiť daň ani v takto benevolentne stanovenej lehote, nemôže si správca dane pomáhať účelovým prerušovaním daňovej kontroly a navyše s pomocou len primeraného použitia ustanovenia o následkoch prerušenia vyrubovacieho konania. Správny súd dôkladne nerozlišoval medzi účelom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ako aj výsledkami týchto dvoch separátnych konaní. Použitie ustanovenia o prerušení vyrubovacieho konania

na daňovú kontrolu je zjavne neprimerané a nemožno toto obchádzanie ustanovení o zániku práva na vyrubenie dane akceptovať ako ústavne konformné.

29. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd napadnutým rozsudkom nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno správcu dane a žalobcu 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. Rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek. Napriek uvedenej skutočnosti správny súd opakovane pristúpil k nahradzovaniu činnosti daňových orgánov, a snažil sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zhojiť nedostatky odôvodnení ich rozhodnutí. Správca dane, žalovaný a ani správny súd vôbec neuvádzajú, z akého titulu nastal daňový únik a aká je vlastne jeho výška. Daňové orgány neunesli dôkazné bremeno ani vo vzťahu k elementárnej súčasť preukazovania existencie daňového úniku, ktorou je zistenie právneho dôvodu a výšky daňového úniku. Správny súd zmätočne uvádza, že orgány identifikovali daňový únik v rámci reťazca, no na strane druhej sám pripúšťa, že ani len nie je známa výška a právny dôvod tohto údajne existujúceho úniku. Rovnako tak je nepresvedčivé a nedostatočné odôvodnenie záveru, že daňový únik bol spojený s plneniami dodanými sťažovateľom. Príčinnú súvislosť medzi daňovým únikom a plneniami síce daňové orgány, ako aj správny súd zhodne tvrdia, avšak z obsahu administratívneho spisu nevyplýva jediný dôkaz, ktorý by túto príčinnú súvislosť preukázal.

30. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane nepreukázal, že spoločnosť Acelkér Kft. obchodovala výlučne so sťažovateľom. Tieto otázky ani správca dane v rámci realizovanej MVI nepreveroval a nezisťoval za dané zdaňovacie obdobie existenciu iných partnerov tejto spoločnosti. Odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k záveru o existencii podvodného konania, ktorý má byť založený na diskrepancii v cene tovarov nie je presvedčivé a je nedostatočné, a to najmä v spojitosti s tým, že spoločnosť Acelkér Kft. mala s nadobudnutým tovarom obchodovať až po jeho dodaní, čo je v celom rozsahu mimo vplyvovej sféry sťažovateľa. Žiadne ďalšie dôkazy ohľadom existencie podvodného konania správny súd neidentifikoval. Všeobecný záver správneho súdu o tom, že daňový subjekt, na ktorého následné obchodovanie nemal sťažovateľ žiaden vplyv obchodoval s tovarom v cenách, ktoré mu vytvorili účtovnú stratu sám o sebe neznamená, že ide o prvok podvodného obchodovania, ako to uvádza nesprávne správny súd. Ak by aj bol pripustený záver o tom, že obchodovanie v neskoršom stupni reťazca s nižšími cenami je indikáciou o podvodnom konaní, tak samotné podvodné konanie musí byť správcom dane preukázané, keďže správca dane je nositeľom dôkazného bremena. Správny súd pri posúdení veci a pri odôvodnení napadnutého rozsudku uvedené nepreukázal.

31. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že odpoveď na MVI nie je dôkazom o tom, že daňové nedoplatky, ktoré zmieňuje odpoveď na MVI, súviseli práve s dodaniami sťažovateľa v prospech tejto spoločnosti. Navyše sa správny súd vôbec nezaoberal konkrétnym obsahom odpovede na MVI, keďže podľa tejto odpovede je zrejmé, že spoločnosť Inkurencia Kft. vykazovala v čase jej preverenia zanedbateľné nedoplatky oproti hodnote dodaných tovarov. Správny súd v tomto smere nedostatočne odôvodnil svoj záver o tom, že posudzované plnenie medzi žalobcom a touto spoločnosťou malo byť akokoľvek spojené s daňovým únikom, keďže v administratívnom spise sa nenachádza jediný dôkaz o tom, aby správca dane preukázal príčinnú súvislosť medzi nedoplatkou a dodaniami žalobcu pre túto spoločnosť, a teda nebola preukázaná ani základná stránka objektívneho testu. Zároveň je potrebné uviesť, že správny súd sa uspokojil so všeobecnými a nekonkrétnymi tvrdeniami správcu dane, ktoré neboli podporené žiadnymi dôkazmi o tom, že cena tovarov mala byť mimo rámca bežných ekonomických podmienok.

32. K subjektívnej stránke daňového podvodu sťažovateľ uviedol, že úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti sťažovateľa o možnom daňovom podvode je nesprávna a nedostatočne odôvodnená. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že pohľadávky, ktoré sťažovateľ 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 tvrdý stav odberateľa (platobná neschopnosť) je však len indikátorom možného podvodného konania, pričom zo spisu taktiež vyplýva tá skutočnosť, že sťažovateľ podnikateľské riziko v podobe neuhradenia faktúr vyriešil postúpením neuhradených pohľadávok, čo je zákonom dovolený a aj v bežnej praxi zaužívaný postup. Záver správneho súdu o tom, že započítavanie pohľadávok medzi žalobcom a jeho odberateľom nemožno považovať za bežné konanie je teda nedostatočne odôvodnený a neudržateľný.

33. Napokon sa podľa sťažovateľa daňové orgány a ani správny súd vôbec nezaoberali opatreniami, ktoré sťažovateľ prijal na zamedzenie toho, aby sa čo i len nevedome nestal súčasťou daňového podvodu. Do dnešného dňa neprodukovali jediný dôkaz o tom, že sťažovateľ nekonal dostatočne obozretné a nevykonával všetky potrebné opatrenia, ktoré od neho možno spravodlivo a objektívne

požadovať vo veci predídania čo i len nevedomej účasti na daňovom podvode (uzatvorenie písomnej zmluvy, vedomosť o osobe odberateľa, zmluvné dojednania vo veci zabezpečenia pohľadávok žalobcu a pod.). Správny súd zároveň opakovane na viacerých miestach napadnutého rozsudku poukazuje len na tvrdenia orgánov verejnej správy, ktoré označuje ako „indície“, ktoré v zmysle záverov Ústavného súdu SR nie sú dostatočnými pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane. Navyše žiaden z vykonaných dôkazov nepotvrdil verziu správcu dane. Správca dane jednak nepreukázal, aby sťažovateľ vedel alebo mal vedieť v čase začatia spolupráce s odberateľom, že nejaká následná transakcia bude zaťažená daňovým podvodom, keďže v danom čase ešte ani len nemohol objektívne akýkoľvek daňový únik alebo nedoplatok vzniknúť.

34. V neposlednom rade sťažovateľ uviedol, že mu správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces. Sťažovateľ mal ako účastník konania pred správnym súdom právo na riadne a presvedčivé odôvodnenie rozsudku. Sťažovateľ ešte v žalobe namietol porušenie zásady neutrality DPH a tým aj porušenie zákazu dvojitého zdanenia, keďže tá istá dodávka tovaru je predmetom dane po vydaní napadnutého rozhodnutia na Slovensku ako aj následne u konečného spotrebiteľa v Maďarsku. V tomto smere vydané rozhodnutie žalovaného narúša princíp neutrality DPH a dochádza k dvojitému zdaneniu toho istého zdaniteľného plnenia a toho istého tovaru. Tejto zásadnej otázke majúcej vplyv na zákaz dvojitého zdanenia sa správny súd nevenuje v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec, čím došlo k porušeniu práva žalobcu na spravodlivé súdne konanie.

35. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a stotožnil sa so závermi správneho súdu. Navrhol preto, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

37. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

38. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/38/2025 zo dňa 25. septembra 2025 (za zdaňovacie obdobie február 2011), ktorým kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci, ako aj totožný obsah sťažnostných námietok a podobnosť rozhodnutí správneho súdu kasačný súd vzhľadom dôvod na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/38/2025 zo dňa 25. septembra 2025, s ktorého odôvodnením sa stotožňuje a ktorý k predmetnej veci uviedol:

„81. K sťažnostnej námietke, že správny súd vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly a namietal, že samotná neúmeraná 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 nezarátava čas prerušení. 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 správnou 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 Maďarska 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 správcu 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 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 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

režazca dôjde k zisteniu o porušení zákona daňovým subjektom, nemusí to platiť pre iné zdaňovacie obdobie. Preto v postupe správca 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 správca dane, o vypočutie konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko, režazec 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 režazca 2 (OAM Ozdi Acélmuevek Kft. (Maďarsko) - výrobca betonárskej ocele a JP Fémker Kft. (Maďarsko) - prvý a druhý odberateľ, ktorý bol prvý dodávateľ), spoločnosti z režazca 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 C'la'nok 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 z'iadajúceho členského štátu dotedy, kým z'iadaný 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 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. 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

prerušená. 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 diely 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 psím. 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 zdanieľných 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 (nárazník) 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 Acélmuevek 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 správcou dane.

102. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' 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 spochybní 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 správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou 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 nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcou 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 akejkolvek 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 prihliadnutím 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 nasledujúcom 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 spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

V.

Záver

39. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Správny súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplyva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.