

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/35/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200220  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 03. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7020200220.1

## 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. 100479344/2020 zo dňa 20.02.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-7S/79/2020-116 zo dňa 30.04.2025, 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. 102188510/2019 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 61.920,08 EUR za zdaňovacie obdobie júl 2011.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100479344/2020 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) dodávky prebiehali v rozpore s dohodnutými podmienkami a za tovar platili tretie osoby bez obchodného vzťahu so žalobcom, (VIII) žalobca mal dispozičné právo k skladom v Maďarsku a dával písomné povolenia na uvoľnenie tovaru z týchto skladov. 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 nepristupujú 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/79/2020-116 zo dňa 30.04.2025 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

9. K námietke týkajúcej sa prekročenia dĺžky daňovej kontroly správny súd s poukazom na zistenia uvedené v administratívnom spise uviedol, že celkovo trvala daňová kontrola 347 dní. Keďže žalobca namietal porušenie iba dvoch prerušení daňovej kontroly [t.j. nenamietal nedostatok formálnych náležitostí rozhodnutia o prerušení konania a oznámenia o pominutí dôvodov tohto prerušenia, ani absenciu ich doručenia, pozn.], správny súd v ďalšom skúmal, či sa žalovaný náležite vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu o (i) neúčelnosti, neefektívnosti a (ii) časovej neprímeranosti prerušení preverovanej daňovej kontroly. Žalobca iba všeobecne tvrdil, že prerušenia daňovej kontroly boli neúčelné, pretože správca dane mal žiadať informácie nemajúce súvis s daňovou kontrolou; že boli neefektívne, pretože správca dane mal podľa neho žiadať o informácie po častiach a opakovane - správcovi dane známe už z inej daňovej kontroly u žalobcu a že tieto prerušenia boli časovo neprímerané, pretože trvali viac ako prípustné zákonné lehoty prerušenia kvôli MVI. Žalobca však neuviedol, ktoré konkrétne správcom dane v rámci MVI požadované informácie nemali súvis s daňovou kontrolou a teda boli žiadané neúčelne.

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

11. Vo vzťahu k účelnosti prerušenia daňovej kontroly správny súd uviedol, že samotné prerušenie daňovej kontroly nemá žiadny vplyv na vykonávanie podnikateľskej aktivity kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu), pretože počas tohto prerušenia nie sú daňovému subjektu blokované ani finančné prostriedky, ani možnosti naďalej v podnikateľských aktivitách pokračovať, ani mu nie sú kladené zo strany správcu dane žiadne povinnosti či iné obmedzenia, v príčinnej súvislosti s ktorými by mohlo dôjsť k zásahu do jeho práva na slobodné podnikanie. Správny súd poukázal aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 726/2016-20 a rozsudky kasačného súdu sp. zn. 8 Sžfk/38/2019 a sp. zn. 2

Sžfk/16/2019. Správny súd sa v rámci posúdenia efektívnosti prerušenia daňovej kontroly podrobne zaoberal dôvodmi jednotlivých prerušení a uzavrel, že túto námietku považuje za neopodstatnenú. Na margo formálne nesprávne správcovi dane zaslanej žiadosti o vypočutie svedka Tótha, správny súd poznamenal, že týmto postupom sa iba sám správca dane „ochudobnil“ o ďalšie týmto výsluchom možno získané informácie, ktoré mohol využiť pre svoju argumentačnú platformu a o to viac musel vynaložiť úsilie na zdôvodnenie svojich záverov.

12. K námietke o neprimeranej dĺžke jednotlivých jej prerušení kvôli MVI správny súd uviedol, že v troch zo štyroch prípadov, dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli v ten istý deň, kedy bola správcovi dane doručená posledná z ním požadovaných informácií, okrem tretieho prerušenia, kedy po doručení oznámenia správcovi dane o spôsobe vybavenia jeho žiadosti, podľa jeho oznámenia dôvody tohto tretieho prerušenia pominuli až o jeden deň neskôr, ktorá lehota jedného dňa sa však nejaví nijako neprimeraná, ktorá by neúmerne predlžovala dobu prerušenia daňovej kontroly tak, žeby to malo mať vplyv na celkovú dobu trvania daňovej kontroly, ktorá po prípadnom pripočítaní aj tohto jedného dňa do vyššie už ustálenej doby 347 dní daňovej kontroly, by tak trvala 348 dní a teda vždy menej ako zákonom povolenú dobu 1. roka (365 dní). Vzhľadom k uvedenému sa javí byť nedôvodným tvrdenie žalobcu, že správca dane mal umelo neúmerne predlžovať dobu prerušenia daňovej kontroly a tým aj samotnú dobu daňovej kontroly, keď v daňovej kontrole nepokračoval ihneď dňom doručenia mu odpovede. Podľa správneho súdu je zákonne udržateľným aj vysporiadanie sa žalovaného s druhým zo zdôvodnení žalobcu o neúmernej dĺžke jednotlivých prerušení daňovej kontroly vzhľadom na čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, a to poukazom žalovaného na skutočnosť, že správca dane žiadajúci zahraničný orgán finančnej správy o informáciu v rámci MVI v zásade nemá žiadne možnosti ovplyvnenia rýchlosti konania dožadanej strany. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/38/2019.

13. Podľa správneho súdu jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov; správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly akonáhle pominuli dôvody na jej prerušenie; predmetom žiadosti o MVI a teda dôvodom prerušenia daňovej kontroly, bolo poskytnutie informácií, za účelom preverenia žalobcom deklarovaných obchodov v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2011 a nejednalo sa o neúčelné a nepodložené konanie správcu dane, ktorým by sledoval iba „umelé“ predlžovanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, naopak, správca dane si týmto konaním plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím MVI overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

14. K námietke uplynutia lehoty na vyrubenie dane správny súd uviedol, že § 61 Daňového poriadku pojednáva nie iba o dôvodoch obligatórneho (ods. 1) a fakultatívneho (ods. 2) prerušenia daňového konania, či o začiatku a konci tohto prerušenia, ale nepochybne upravuje aj právny režim plynutia všetkých lehôt upravených daňovým poriadkom a to tak, že tieto lehoty počas prerušenia daňového konania neplynú (spočívajú). Právny režim plynutia lehôt podľa Daňového poriadku, počas prerušenia daňovej kontroly síce zákonodarcu v daňovom poriadku explicitne neupravuje, ale v tomto smere si vypomáha v § 46 ods. 10 Daňového poriadku odkazom na primeranú aplikáciu cit. § 61 Daňového poriadku a to bez toho, aby tento odkaz nejakým spôsobom okliešťoval (obmedzoval) iba vyslovene na niektoré otázky upravené § 61 Daňového poriadku, z čoho možno vyvodit', že § 61 Daňového poriadku je možné aplikovať na prípad prerušenia daňovej kontroly aj v jeho časti upravujúcej neplynutie lehôt počas tohto prerušenia daňovej kontroly tak, ako to správne ustálil aj žalovaný. A keďže jednou z lehôt podľa Daňového poriadku, ktoré neplynú tak počas prerušenia daňového konania, ako ani počas prerušenia daňovej kontroly, je aj prekluzívna lehota na vyrubenie dane podľa cit. § 69 ods. 1, 2 a 3 písm. a) Daňového poriadku, tak v danom prípade počas štyroch prerušení daňovej kontroly táto prekluzívna lehota neplynula a o dobu týchto prerušení sa táto prekluzívna lehota nadstavila (predĺžila). Na margo argumentu žalobcu, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, správny súd uviedol, že s týmto sa dá len súhlasiť, avšak práve preto, že medzi týmito inštitútmi je rozdiel, zákonodarcu považoval za potrebné osobitne aj pri inštitúte prerušenia daňovej kontroly sa vyslovene zmieniť aj o možnosti prerušenia daňovej kontroly za primeranej aplikácie bez výnimky celého cit. § 61 Daňového poriadku. V danom prípade zdaňovacieho obdobia júl 2011 by lehota na vyrubenie dane uplynula 31.12.2021, a teda žalobcovi bola vyrubená daň v zákonnej lehote.

15. K nepreukázaniu účasti žalobcu na daňovom podvode správny súd uviedol, že žalobcovi v konečnom dôsledku musí byť jasné, že podkladom pre rozhodnutie správcu dane bol jednoznačný záver o existencii daňového podvodu a o participovaní žalobcu na ňom, keďže sám žalobca sa bránil tvrdením o nepreukázaní svojej vedomosti práve o daňovom podvodnom konaní. Námietka žalobcu o ním unesení dôkazného bremena podľa správneho súdu svedčí o nepochopení princípov prenosu

dôkazného bremena. Žalobca totižto predložením dokladov o deklarovaných obchodoch uniesol svoje dôkazné bremeno takpovediac iba v „prvom kole“ dokazovania, keďže podľa správca dane tieto žalobcom predložené podklady postačovali síce na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok pre žalobcom uplatňované oslobodenie a odpočet DPH, z ktorého dôvodu napokon správca dane preto svoje rozhodnutie ani nezaložil na nesplnení hmotnoprávných podmienok, avšak tieto žalobcom predložené doklady a tvrdenia už nepostačovali na unesenie ním dôkazného bremena v akoby pre neho v „druhom kole“ dokazovania zameraného na vyvrátenie či oslabenie dokazovaním sformovaných dôvodných pochybností správca dane o daňovom podvode a o vedomosti žalobcu o ňom. Z uvedeného je zrejším, že správca dane a aj žalovaný v žalobou napadnutých rozhodnutiach konštatovali síce žalobcom neunesenie dôkazného bremena, avšak činili tak nie vo vzťahu k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na oslobodenie a na nepriznanie nadmerného odpočtu DPH, ale vo vzťahu k žalobcom nepreukázaniu jedného z bodov testu daňového podvodu, a to vedomosti žalobcu o podvodnom konaní.

16. Podľa správneho súdu sa javí byť nedôvodnou aj druhá časť žalobnej námietky o údajnom nezákonnom prenose na žalobcu dôkazného bremena, ohľadne statusu a správania sa jeho obchodných partnerov z hľadiska ustálenia záveru o daňovom podvode. V danom prípade správca dane nekládol žalobcovi za vinu skutočnosti, ako je nekontaktnosť, zánik alebo neplnenie si odvodových povinností jeho obchodnými partnermi, pretože tieto skutočnosti sú napokon významnými pre unesenie dôkazného bremena samotným správcom dane. Inými slovami správca dane netvrdil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno pokiaľ ide o zistenie daňového podvodu, ale tvrdil, že žalobca toto dôkazné bremeno neunesol, pokiaľ ide o preukázanie jeho ne/vedomosti, že je zapojený do obchodného reťazca takýmto podvodným daňovým konaním poznačeného, pričom pri vedomostnej zložke daňového subjektu postačí aj nedbanlivosť (t. j. správca dane kládol žalobcovi za vinu, že vzhľadom na všetky objektívne existujúce varovania na strane obchodných partnerov žalobcu, žalobca aj napriek tomu nebol obozretným, tieto nevyhodnotil ako rizikové pre participovanie na podvodnom daňovom konaní a s týmito žalobcom nepreverenými subjektami žalobca obchodoval). Keďže žalobca namietal iba nesprávnosť záveru správca dane o svojej vedomosti o daňovom podvodnom konaní, avšak nenamietal nesprávnosť záverov správca dane o existencii daňového podvodného konania ako takého v zistených štyroch obchodných reťazcoch, tento záver tak správny súd nebol povinný ani preskúmať. Pre zjednodušenie ďalšej argumentácie a pre komplexnosť veci správny súd v bode 49. odôvodnenia poukázal na dôvody, ktoré správca dane viedli k záveru o existencii daňového podvodu v rámci 4 obchodných reťazcov.

17. K vedomej účasti žalobcu na podvodnom konaní správny súd uviedol, že zistenia daňových orgánov (viď bod 50. odôvodnenia napadnutého rozsudku) indikujú nielen nevedomú nezalosť, ale dokonca až vedomú nedbanlivosť žalobcu o neštandardných obchodných praktikách pri intrakomunitárnom obchodovaní, s cieľom vytvoriť pre seba a pre svojich zahraničných obchodných partnerov podmienky na podvodné konanie v oblasti DPH, spočívajúce v možnosti žalobcu uplatniť si oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do Maďarska odberateľovi s virtuálnym sídlom bez finančných prostriedkov, ktorý napokon žalobcovi ani riadne za dodaný tovar neplatil. Ďalej vyvstala podľa súdu pochybnosť o skutočnom zámere, resp. účele vytvorenia indikovaných obchodných reťazcov, keďže žalobca, ktorý vystavoval faktúry s oslobodením na identifikačné údaje inej maďarskej spoločnosti (Acélker Kft.) než na reálnych maďarských príjemcov [JP Fémker Kft. (Maďarsko); DUTRADE Zrt. (Maďarsko) a ARCELORMITTAL Distribution Hungary Kft. (Maďarsko)] tohto tovaru, nepochybne vedel, že fakturovanie tovaru je účelové a neodráža skutkový stav, keďže za tovar žalobcovi platili v poradí druhí maďarský odberatelia, ku ktorým bol tento tovar aj reálne prepravovaný a skrz zmiznutého obchodníka a prvého žalobcovho insolventného odberateľa Acélker Kft. bol vytvorený iba formálny fakturačný tok tovaru, v ktorom dôsledku boli vytvorené podmienky na to, aby sa spoločnosti JP Fémker Kft. (Maďarsko); DUTRADE Zrt. (Maďarsko) a ARCELORMITTAL Distribution Hungary Kft. (Maďarsko) vyhli povinnosti odvieť DPH z nadobudnutia tovaru a mohli si nárokovať odpočet DPH aj, keď táto reálne odvedená nebola.

18. Správny súd ďalej konštatoval, že daňové orgány riadne odôvodnili aj nevedomú nedbanlivosť žalobcu, keď poukázali, že žalobca, pri vynaložení všetkej objektívnej starostlivosti, ktorú od neho ako starostlivého hospodára bolo možné očakávať, neprijal žiadne preventívne opatrenia hoci tak učiniť mohol a mal, aby zabránil hoc aj len svojej nevedomej účasti na daňovom podvodnom konaní. Žalobca totižto sám potvrdil, že nemal žiadne opatrenia na zabezpečenie straty vlastných príjmov od pochybných zahraničných spoločností; žalobca v konaní neuviedol, akým spôsobom si overil postavenie svojich obchodných partnerov; nevysvetlil prečo prijímal úhrady od iných spoločností k pohľadávkam voči svojmu odberateľovi; nevysvetlil z akého dôvodu bol tovar prepravený v ten istý deň priamo k v poradí druhým odberateľom a nie k prvému odberateľovi, hoci o tom musel mať vedomosť, keďže na prepravných dokladoch boli pečiatky týchto druhých odberateľov; vierohodne nevysvetlil rozpory v

účtovných dokladoch [napr. neevidovanie všetkých dodávateľských faktúr]. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca sa na vlastnú škodu nepresvedčil s kým obchoduje, a to v nie malých materiálnych i finančných objemoch a svojich obchodných partnerov si nielenže nepreveril vopred, ale ani po svojej negatívnej skúsenosti s nimi (napr. opakované neplatenie za dodaný tovar; virtuálne sídlo odberateľa; odlišný tok tovaru ako bol deklarovaný vo faktúre a pod), nevyvodil z tejto svojej skúsenosti dôsledky, ale v neštandardnom obchodovaní pokračoval.

19. Na margo argumentu, že správca dane neoznámil žalobcovi, aké dôkazy by mal žalobca predložiť, aby preukázal, že prijal opatrenia potrebné na zabránenie svojej čo i len nevedomej účasti na daňovom podvodnom konaní, správny súd uviedol, že dávanie poradenstva správcovi dane v naznačenom smere je neprijateľné, pretože je jednako nemožné zovšeobecniť, aké dôkazné prostriedky by mal daňový subjekt predložiť alebo navrhnúť na preukázanie ním tvrdeného, keďže diapazón týchto dôkazných prostriedkov je odvodzovaný práve od charakteru tvrdeného a jednako preukázanie tvrdeného by malo byť predovšetkým v záujme samotného daňového subjektu, keďže on si uplatňuje oslobodenie od DPH a nie správcu dane, ktorý v tomto smere svojou činnosťou nemôže nahrádzať očakávanú a nevyhnutnú aktivitu daňového subjektu. V naznačenom smere správny súd podporne poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/39/2021. Správny súd uzavrel, že žalobca v žalobe nenamietal nepreukázanie daňového úniku a táto námietka zaznela až na pojednávaní, po uplynutí lehoty na rozširovanie žalobných bodov. Napriek tomu považoval správny súd túto námietku za neopodstatnenú, keďže správca dane môže konštatovať vznik daňového úniku na ktoromkoľvek článku reťazca, pričom v prípade všetkých štyroch reťazcov tento indikoval na úrovni tak na pozícii vo všetkých štyroch reťazcoch nasadeného zmiznutého obchodníka (Acélker Kft.), ako aj na pozícii koncových odberateľov (JP Fémker Kft. (Maďarsko); DUTRADE Zrt. (Maďarsko) a ARCELORMITTAL Distribution Hungary Kft. (Maďarsko).

20. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu správny súd uviedol, že daňové konanie nie je svojou povahou vyhľadávacím konaním. V tejto súvislosti poukázal správny súd na rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 4Sžf/30/2014. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Podľa správneho súdu neobstojí ani námietka o vysvetlení nezrovnalostí v účtovníctve (zmenou účtovníčky), pretože žalobca, ako daňový subjekt je povinný, bez ohľadu na subjekt, ktorý mu účtovníctvo vedie, toto viesť tak, aby bolo v súlade so skutočnosťou a nie prispôbovať ho z akýchkoľvek viac či menej závažných dôvodov aktuálnym faktickým potrebám. Správny súd tiež zopakoval, že závery z jednej daňovej kontroly, resp. z jedného zdaňovacieho obdobia nie sú a ani nemôžu byť smerodajné pre daňovú kontrolu v inom zdaňovacom konaní. Napokon konštatoval, že je síce uveriteľným tvrdenie žalobcu, že neuplatnenie si ním voči obchodným partnerom zmluvných sankčných mechanizmov v prípade ich omeškania s platbami za dodaný tovar, môže byť síce vecou žalobcu v záujme udržania si obchodného partnera, avšak súčasne je pochopiteľným, že opakovanie sa tohto vzorca správania sa, vyvoláva dôvodné podozrenie a pochybnosti o skutočných jeho dôvodoch či zámeroch, a to hlavne z dôvodu jeho sebadeštruktívneho charakteru vo vzťahu k podnikaniu žalobcu, ktorého cieľom by malo byť dosahovanie zisku poctivým a štandardným spôsobom obchodovania. Uvedené dôvodné podozrenia a pochybnosti v kombinácii so zistenými daňovými únikmi následne zákonite vedú k záveru, že akceptovaním uvedených neštandardných vzorcov správania sa v obchodných vzťahoch zo strany žalobcu, došlo k daňovému podvodu na ktorom žalobca, hoc aj len nevedome (z dôvodu neostražitosti), participoval.

### III.

#### Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

21. 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.

22. Sťažovateľ namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil zákonnosť tretieho sedemdňového 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. V odôvodnení rozsudku správneho súdu však chýbajú kritériá a úvahy, ktoré by jasne obsahovo formulovali požiadavku efektívnosti, proporcionality a účelovosti daňovej kontroly. Takmer štvornásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemožno akceptovať, a to najmä s poukazom na nesprávne načasovanie a potrebu opakovanej a nedôvodnej realizácie MVI.

23. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd sa odklonil od rozhodovacej činnosti kasačného súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/54/2018. Kasačný súd tu ustálil, že už prerušenie daňovej kontroly v trvaní 474 dní z dôvodu zasielania opakovaných žiadostí o MVI do zahraničia nie je možné považovať za postup, ktorý by mohol byť vyhodnotený ako efektívny a dôsledkom takéhoto postupu bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažuje daňový subjekt (bod 55. odôvodnenia). Na rozdiel od citovanej veci riešenej kasačným súdom, predstavovala celková doba prerušenia daňovej kontroly až 1095 dní. 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“. 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 nezákonnom 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.

24. 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.

25. 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. 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.

26. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane nepreukázal, že spoločnosť 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 odberateľ sťažovateľa mal

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 neznamena, 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.

27. 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. Rovnako záver správneho súdu o tom, že započítavanie pohľadávok medzi žalobcom a jeho odberateľom nemožno považovať za bežné konanie je nedostatočne odôvodnený a neudržateľný. 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 obozretne a nevykonal 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 „indikácie“, 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. Sťažovateľ v ďalšom texte poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ.

28. 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.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

30. 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.

31. 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.

32. 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 vzhladol 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 správcou 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 Maďarka informácie ohľadne dvoch spoločností z reťazca 2 (OAM Ozdi Acélmuvek Kft. (Maďarsko) - výrobca betonárskej ocele a JP Fémker Kft. (Maďarsko) - prvý a druhý odberateľ, ktorý bol prvý dodávateľ), spoločnosti z reťazca 3 (DUTRADE Zrt. (Maďarsko) - druhý odberateľ) a požiadal aj o vypočutie bývalého konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta. Počas prerušenia daňovej kontroly správca dane urgoval vybavenie uvedených žiadostí 30.11.2016, 28.02.2017, 01.06.2017, 22.08.2017, 27.11.2017 a 20.02.2018. Pri tretej MVI správca dane žiadosťou zo 16.04.2018 reagoval na stanovisko maďarskej strany, ktorá označila žiadosť o vypočutie konateľa spoločností INKURENCIA Kft. A Acelkér Kft. (Maďarsko) Tótha Bálinta za zaslanú na nesprávnom tlačíve, preto správca dane pri zachovaní procesného postupu zaslal túto novú žiadosť o vykonanie výsluchu tohto konateľa až po pominutí dôvodov, pre ktoré bola kontrola v rámci predchádzajúcej druhej MVI prerušená, čo nastalo 23.03.2018. V rámci štvrtej MVI žiadosťami zo 04.05.2018 správca dane reagoval na oznámenie maďarskej finančnej správy z predchádzajúcej MVI a žiadal informácie o celkovo o 2-och spoločnostiach, vrátane v súvislosti s v tomto konaní preskúmaným zdaňovacím obdobím

február 2011, žiadal z Maďarska informácie ohľadne jednej spoločnosti z reťazca 3 (INKURENCIA Kft. (Maďarsko) - prvý odberateľ).

87. Je zrejmé, že správca dane žiadal o informácie týkajúce sa preverovaných obchodov s obchodnými partnermi sťažovateľa. Žiadosti adresované prostredníctvom MVI sa týkali daňovou kontrolou preverovaných zdaniteľných období. Na základe uvedeného zhrnutia nemožno konštatovať, že by žiadosti o MVI boli neúčelné, ale práve naopak, smerovali k zisteniu skutočností potrebných pre správne určenie dane.

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

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

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

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

92. K námietke o neprimeranej dĺžke prerušenia (trvania MVI) kasačný súd poukazuje na rozsudok SD EÚ vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021, podľa ktorého Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť začinnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveneho právom zriadajúceho členského štátu dovtedy, kým zriadený členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveneho týmto nariadením. Rovnaký záver vyplýva i z rozsudku Veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, ktorý uvádza, že „Trvanie prerušenia daňovej kontroly v zmysle rozsudku Súdného dvora Európskej únie z 30. septembra 2021, C-186/20, vo veci HYDINA SK, nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.“

93. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti správneho súdu vytýkal, že sa v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi rozsudku veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.03.2024 sp. zn. 19SVs/4/2023 (bod. 23. odôvodnenia) dospel k záveru, že nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nepredstavujú dostatočný podklad na prijatie záveru o nezákonnom prerušení daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly neboli identifikovaní dodávateľia a ani odberatelia daňového subjektu, nie je identifikované zdaňovacie obdobie, ktorého sa žiadosti o MVI týkajú. Podľa záverov kasačného súdu musia rozhodnutia o prerušení konania obsahovať aspoň

identifikáciu zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd konštatoval, že vyššie opísaným spôsobom nedostatok odôvodnenia rozhodnutia o prerušení sťažovateľ v správnej žalobe priamo nenamietal. Pokiaľ sa kasačná sťažnosť opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správnym súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, na takýto (nový) dôvod kasačný súd pre jeho neprípustnosť nereaguje (§ 439 ods. 3 písm. b)).

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

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

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

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

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

99. Správca dane takto zistil, že v preverovaných obchodných reťazcoch boli na pozícii zmiznutého obchodníka spoločnosť City-Star Point Kft. (Maďarsko, reťazec 1) a spoločnosť INKURENCIA Kft. (Maďarsko; reťazec 3). Tieto spoločnosti boli deklarovaní ako priami odberatelia daňového subjektu. Tieto spoločnosti ďalej fakturovali nasledovným článkom v reťazci (maďarské spoločnosti) za znížené ceny, pričom za hodné zreteľa považuje kasačný súd zistenia, že spoločnosť DUTRADE Zrt. (reťazec 3) realizovala úhrady za priameho odberateľa daňového subjektu na základe zmluvy o postúpení pohľadávok. Daňový subjekt prijal úhradu (04.02.2011) od DUTRADE Zrt. za prvého odberateľa

INKURENCIA Kft. Ešte skôr ako daňový subjekt vôbec začal vystavovať faktúry (08.02.2011) pre INKURENCIA Kft.. Na pozícii broker (sprostredkovateľ, operátor) v obchodných reťazcoch vystupovali spoločnosti MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko, reťazec 1), ktorý si pri nákupe tovaru v Maďarsku uplatňoval odpočet DPH a ďalej tento tovar fakturoval daňovému subjektu s oslobodením od dane a spoločnosť DUTRADE Zrt. (Maďarsko; reťazec 3), ktorý vďaka tomu, že daňový subjekt vystavil faktúry s oslobodením od dane na príjemcu odlišného od DUTRADE Zrt., aj keď faktickým príjemcom tovaru bol DUTRADE Zrt., sa vyhol zaplateniu dane pri dodaní tovaru od daňového subjektu zo Slovenska a z tohto tovaru si uplatnil odpočet dane pri jeho nadobudnutí z maďarských tuzemských dodávok. Na pozícii buffer (náravník) vystupovali v posudzovaných obchodných reťazcoch okrem daňového subjektu spoločnosti MACHEL Service Hungary Kft. (Maďarsko, reťazec 1) alebo DUTRADE Zrt. (Maďarsko; reťazec 3). Dodávateľsko-odberateľský reťazec s účasťou daňového subjektu umožnil, aby dodávateľ OAM Ozdi 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 správcu dane.

102. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomicou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

103. Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. 11. 2018 „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcu dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

104. Kasačný súd považuje za dôležité poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, podľa ktorého „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom

prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“

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

106. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že daňový podvod je judikatúrou definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia. Daňový podvod bol predmetom opakovaného posudzovania zo strany SD EÚ a správny súd v tejto súvislosti odkázal i na jeho súvisiacu judikatúru napríklad rozsudok z 12.01.2006, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ECLI:EU:C:2006:16; zo 06.07.2006, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, alebo z 21.06.2012, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid. Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena preukázať existenciu podvodu na DPH (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), následne preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebanalita 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 spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

V.

Záver

33. 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 spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

34. 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 nevyplýva (§ 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.