

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/2/2026
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200422
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 03. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7021200422.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, 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. 100673629/2021 z 22.04.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-8S/100/2021-125 zo dňa 29.10.2025, 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 - apríl 2013 a august - december 2013, z ktorej vyhotovil Protokol č. 102489108/2019 zo dňa 05.11.2019. Správca dane preveroval fakturačné reťazce žalobcu s plechovými/ocelovými zvitkami, betonárskou oceľou a profilmi (ďalej aj „tovar“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 100027171/2021 zo dňa 11.01.2021 podľa § 68 ods. 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 152.529,88 EUR za zdaňovacie obdobie august 2013.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100673629/2021 zo dňa 22.04.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane o účelovo vytvorených fakturačných reťazcoch a podvodnom konaní v oblasti DPH a poukázal na extrémny nárast objemu fakturovaného hutného tovaru do Maďarska. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na zistené skutočnosti, a síce spôsob uskladňovania tovaru, vydávanie pokynov žalobcu a spôsob nadobudnutia práva nakladať s tovarom ako vlastník. Obchodné vzťahy žalobcu boli usporiadané tak, že: (I) k nákupu tovaru a jeho následnému odpredaju dochádzalo v Maďarsku, (II) odberateľmi boli maďarské spoločnosti neznáme na trhu s hutným tovarom, (III) konateľ maďarských odberateľov bol rovnaký, (IV) prvý maďarský odberateľ za celé dva roky obchodnej spolupráce za tovar neplatil, (V) ďalší priamy odberateľ mal zriadený na Slovensku účet, ku ktorému mal žalobca dispozičné právo, (VI) za tovar platili maďarské spoločnosti bez vzťahu k žalobcovi, atď. Žalovaný nesúhlasil s tým, že správca dane narušil systém neutrality

DPH, keďže bolo zistené, že daň nebola odvedená v celom fakturačnom reťazci. Rovnako poukázal na povinnosť žalobcu viesť riadne účtovníctvo a nedôvodnosť námietky, že správca dane vychádzal len zo zistení maďarského správcu dane a že používal nepredpokladané pojmy (missing trader, nastrčený subjekt a slabé spoločnosti). Žalovaný nesúhlasil ani s tým, že správca dane pripísal žalobcovi na ťarchu nemožnosť preveriť uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

4. K nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly žalovaný uviedol, že kontrola bola dvakrát dôvodne prerušená (od 4.3.2015 do 20.11.2018 a od 4.1.2019 do 9.5.2019). V tomto období správca dane zasielal pravidelné urgencie k odpovediam na ním podané žiadosti o MVI. Bez informácií získaných z odpovedí maďarskej, českej a rakúskej finančnej správy by skutočnosti týkajúce sa dodania tovarov neboli zistené dostatočne a správca dane by nemal dostatočné podklady na vydanie rozhodnutia. Žalovaný sa nestotožnil ani s námietkou, že protokol neobsahuje náležitosti podľa § 47 písm. a) Daňového poriadku, a síce sídlo správcu dane.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

5. 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.

6. Žalobca v správnej žalobe namietal (I) prekročenie zákonom obmedzenej dĺžky daňovej kontroly, (II) nevykonanie navrhnutých dôkazov vo vyrubovacom konaní, (III) nesprávnosť tvrdení daňových orgánov, (IV) nepreukázanie podvodného konania, (V) uplynutie lehoty na vyrubenie dane a (VI) nezákonnosť protokolu pre chýbajúce zákonné náležitosti.

7. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval na argumentoch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol. Navyše k žalobným bodom uviedol, že správca dane neznemožnil žalobcovi účasť na dokazovaní. Žalobca bol vopred informovaný o plánovaných výsluchoch svedkov, pričom po vstupe spoločnosti do konkurzu správcu konkurznej podstaty dňa 1.7.2020 oznámil správcovi dane, že sa na ústnych pojednávaniach so svedkami nemôže zúčastniť. Žalobca bol povinný informovať správcu konkurznej podstaty o plánovanom výsluchu svedkov, pričom priamo žalobca sa dňa 1.7.2020 ospravedlnil z účasti na výsluchu svedkov.

8. Žalobca v replike v podstatnom zotrval na dôvodoch podanej žaloby.

9. Správny súd v Košiciach rozsudkom č. k. KE-8S/100/2021-125 zo dňa 29.10.2025 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

10. K námietke prekročenia dĺžky daňovej kontroly správny súd uviedol, že od začatia daňovej kontroly 04.11.2014 (vrátane) do jej prvého prerušenia 03.03.2015 (vrátane, keďže 04.03.2015 už bola daňová kontrola prerušená), daňová kontrola trvala 120 dní. Medzi koncom prvého prerušenia 20.11.2018 (vrátane, keďže prerušenie bolo ukončené deň pred 19.11.2018) a začiatkom jej druhého prerušenia 03.01.2019 (vrátane, keďže 04.01.2019 už bola daňová kontrola prerušená) daňová kontrola trvala 45 dní. Medzi koncom druhého prerušenia 09.05.2019 (vrátane, keďže prerušenie bolo ukončené deň pred 08.05.2019) a dňom skončenia daňovej kontroly 06.11.2019 (vrátane) daňová kontrola trvala 182 dní. Celkovo tak daňová kontrola trvala 347 dní (120 + 45 + 182), t.j. časovo čisto numericky, trvanie daňovej kontroly neprekročilo zákonom maximálne limitovanú jej jednoročnú (365 dní) dĺžku trvania.

11. Správny súd v ďalšom skúmal, či sa žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí náležite vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu o neúčelnosti, neefektívnosti a časovej neprimeranosti prerušení preverovanej daňovej kontroly, pričom žalobca túto odvolaciu námietku, ktorá je identická aj žalobnou námietkou, žiadnym spôsobom nekonkretizoval. Podľa správneho súdu správca dane žiadal v rámci obidvoch prerušení kvôli MVI o informácie bezprostredne súvisiace iba s obchodnými partnermi žalobcu z obdobia kontrolovaných zdaňovacích období roku 2013, 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 prvého dlhšieho prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivity k urýchleniu poskytnutia mu žiadaných informácií. Z uvedených dôvodov dospel správny súd k záveru, že uvedené obidve prerušenia daňovej kontroly boli účelné, t.j. týkali sa a súviseli s predmetom vykonávanej daňovej kontroly. K účelnosti prerušenia daňovej kontroly správny súd uviedol, že samotné prerušenie daňovej kontroly nemá žiadny vplyv na vykonávanie podnikateľskej aktivity 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. V tomto smere správny súd podporne poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 726/2016-20.

12. K neefektívnosti prerušenia daňovej kontroly správny súd opätovne poukázal na jej všeobecnosť. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal konštatovaním, že od zahraničných finančných správ v rámci MVI nežiadal žiadne opakované informácie, pretože v tejto preverovanej daňovej kontrole nezisťoval totožné skutočnosti, aké boli zisťované pri skoršej daňovej kontrole (za zdaňovacie obdobia rokov 2011 a 2012), dôkazom čoho je aj to, že ak by tak bol správca dane činil, tak dožiadaný orgán by správcovi dane toto vytkol a opakovane by mu informáciu neposkytoval, čo sa však nestalo. S uvedeným sa správny súd stotožnil a dodal, že v tomto smere nie je spôsobilý argument žalobcu, že správca dane mal o žalobcovi a jeho obchodných partneroch informácie už zo skoršej daňovej kontroly, pretože pri DPH je zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac, v rámci ktorého môžu obchody medzi hoc aj identickými obchodnými partnermi a hoc aj s identickým tovarom prebiehať rôzne. Preto správca dane musí preverovať každý deklarovaný obchod samostatne.

13. V uvedenom smere by nebol spôsobilým obstať ani prípadný argument (žalobcom aj tak neuplatnený), o neefektívnosti druhého prerušenia daňovej kontroly, v rámci ktorého správca dane síce žiadal od maďarskej finančnej správy opakovane informácie aj o spoločnostiach, o ktorých tieto informácie žiadal aj pri prvej MVI (Budafer Kft. A Vas-Ferro Kft.). Kým pri prvom prerušení správca dane žiadal ohľadne týchto spoločností všeobecné informácie o ich obchodných aktivitách v rozhodnom zdaňovacom období august 2013, tak pri druhom prerušení pri spoločnosti Budafer Kft. túto žiadosť realizoval ako dôsledok už konkrétnych svojich zistení a podozrení na základe už skôr získaných informácií, že táto spoločnosť uhrádzala platby za tovar priamo žalobcovi, aj keď ohľadne tohto tovaru s ním nemala žiadny priamy obchodný ani fakturačný vzťah. Preto správcu dane logicky zaujímalo, ako si táto spoločnosť plnila svoje odvodové (daňové) povinnosti a aké boli jej daňové priznania za zdaňovacie obdobia roku 2013 a obdobne to bolo aj pri spoločnosti Vas-Ferro Kft., kedy správca dane túto druhú žiadosť realizoval z dôvodu potreby už konfrontovania a potreby vysvetlenia ním už zistených skutočností o obchodných aktivitách tejto spoločnosti, a to vypočutím jej konateľa Tóth Henrika, o výsluch ktorého v rámci druhého prerušenia kvôli MVI správca dane žiadal, a to 1-krát a nie opakovane, s naformulovaním otázok pre tohto svedka. Takže podľa správneho súdu, by teoreticky ani tieto skutočnosti neboli spôsobilé oslabiť efektívnosť druhého prerušenia daňovej kontroly. Navyše, v rámci druhého prerušenia daňovej kontroly, správca dane okrem informácií o uvedených dvoch spoločnostiach (Budafer Kft. a Vas-Ferro Kft.) s ktorými žalobca kooperoval v zdaňovacom období august 2013, správca dane žiadal o informáciu aj o spoločnosti TK-Vas Kft., s ktorou žalobca taktiež obchodoval v preverovaných zdaňovacích obdobiach roku 2013, takže obdobie tohto druhého prerušenia daňovej kontroly bolo časovo pohltené aj obdobím, kedy bola zahraničnou finančnou správou vybavovaná ďalšia žiadosť, ktorá nebola k zdaňovacím obdobiach roku 2013 bez účelu. Z uvedených dôvodov mal správny súd za neopodstatnenú aj žalobnú námietku ohľadne žalobcom tvrdenej neefektívnosti prerušenia daňovej kontroly, kvôli ktorým mala byť prekročená maximálna povolená jej dĺžka.

14. K neprimeranej dĺžke jednotlivých prerušení daňovej kontroly správny súd uviedol, že proces podávania žiadostí o MVI si nepochybne vyžaduje časový priestor. Správca dane najsamprv logicky predkladá tieto žiadosti s časovým predstihom najprv Finančnému riaditeľstvu SR a až následne datovaným rozhodnutím dochádza k prerušeniu daňovej kontroly a to tak, aby v ňom uvedený počiatočný deň prerušenia daňovej kontroly bol určený v súlade s cit. § 61 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. prvý deň prerušenia daňovej kontroly nie je automaticky zhodným s dátumom rozhodnutia, ale zhoduje sa buď s dátumom odoslania tohto rozhodnutia o prerušení (ktorý môže, ale nemusí byť súčasne aj dátumom jeho vydania) alebo je neskorší ako deň jeho odoslania, čo je pochopiteľné, keďže rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly by sa malo dostať do dispozičnej sféry kontrolovaného daňového subjektu, aby sa o tomto prerušení aj on logicky včas dozvedel. Uvedený postup má svoje zákonné opodstatnenie a nie je svojvoľným s cieľom umelého predlžovania daňovej kontroly, ako sa mylne domnieva žalobca. Pri prvom prerušení - žiadosti o MVI boli z 23.02.2015 a v ten istý deň bolo rozhodnuté aj o prerušení daňovej kontroly, počnúc dňom 04.03.2015, t.j. správcom dane bol vytvorený časový priestor 9 dní na spracovanie týchto 7 žiadostí a ich doručenie žalobcovi v období medzi vyhotovením žiadostí a rozhodnutia o prerušení a prvým dňom prvého prerušenia daňovej kontroly. Pri druhom prerušení - žiadosti o MVI boli z 11.12.2018, o prerušení bolo rozhodnuté 03.01.2019 počnúc dňom 04.01.2019, t.j. správcom dane bol v období medzi vyhotovením žiadostí a vydaním rozhodnutia o prerušení na spracovanie troch žiadostí vytvorený časový priestor 23 dní, po zohľadnení 4-och pracovných dní pracovného pokoja je to 19 dní a následne ešte 1 deň medzi rozhodnutím o prerušení a prvým dňom druhého prerušenia daňovej kontroly (celkom 20 dní). Z uvedeného prehľadu je zrejmé, že uvedené procesné lehoty (9 a 20 dní) nie sú zjavne premrštené ani okolnostiam neprimerané a navyše táto doba

v zmysle vyššie uvedených výpočtov už bola zahrnutá do doby trvania daňovej kontroly a nie do doby trvania jej prerušenia, keďže doba prerušenia (viď. vyššie, pozn.) bola počítaná iba odo dňa prerušenia a nie odo dňa vydania rozhodnutia, ktorým k prerušeniu došlo.

15. Pokiaľ ide o ukončenie jednotlivých prerušení daňovej kontroly, pri prvom prerušení bola správcovi dane, z ním vyžiadanej informácii, posledná doručená dňa 20.11.2018, ktorým podľa oznámenia správcu dane z 10.12.2018 aj pominuli dôvody prvého prerušenia daňovej kontroly. Pri druhom prerušení bola správcovi dane z ním vyžiadanej informácii, posledná z nich doručená dňa 09.05.2019, ktorým podľa oznámenia správcu dane z 25.07.2019 aj pominuli dôvody druhého prerušenia daňovej kontroly. Z uvedeného je zrejmé, že v oboch prípadoch prerušenia daňovej kontroly, dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli v ten istý deň, kedy bola správcovi dane doručená posledná z ním požadovaných informácii. 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 nepokračoval ihneď dňom doručenia mu odpovede. Správny súd preto poukázal na rozsudky kasačného súdu sp. zn. 8 Sžfk/38/2019, 10 Sžfk/69/2019 (s odkazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20).

16. K namietaným procesným a vecným pochybeniam správcu dane správny súd uviedol, že žalobca neuviedol, aké skutočnosti považuje za nedostatočne zistené a preukázané, neuviedol u koho malo byť vykonané miestne zisťovanie, nepredložil žiadne nové dôkazy a žiadne dôkazy nenavrhol správcovi dane vykonať. Správny súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobca mal počas daňovej kontroly možnosť nahliadať do spisu a navrhovať dôkazy. Za irelevantné považoval správny súd to, že za roky 2011 a 2012 neboli u žalobcu zistené žiadne pochybenia. Žalovaný riadne odôvodnil svoje stanovisko aj vo vzťahu k tomu, že žalobca nepostupoval s náležitou opatrnosťou pri overovaní si svojich obchodných partnerov. Žalobca si síce mohol svojich maďarských obchodných partnerov preveriť v jemu prístupných verejných registroch, avšak správca dane aj na základe skôr vykonaných kontrol mal vedomosť o tom, že určití maďarskí obchodní partneri žalobcu, mu za dodaný tovar už v minulosti neplatili a ich obchodné vzťahy so žalobcom neboli štandardnými, resp. vykazovali znaky pochybných obchodov, no žalobca aj napriek tomu s nimi obchodoval aj v roku 2013. Súčasne z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že označenie tzv. „silných“ obchodných partnerov použil iba ako synonymum na označenie na jednej strane žalobcom na trhu s hutným tovarom vyhľadávaných známych a etablovaných výrobcov, t.j. subjektov so „silným“ ekonomickým zázemím, a označenie tzv. „slabých“ obchodných partnerov použil iba ako synonymum na označenie žalobcom vyhľadávaných neznámych, bez ekonomického potenciálu či obchodnej histórie. Takže používanie týchto pojmov nemá žiadny vplyv na vecné rozhodnutie správcu dane.

17. Za nedôvodnú považoval súd aj námietku, týkajúcu sa zálohových faktúr. Skutočnosť, že žalobca nevystavoval svojim zahraničným odberateľom zálohové faktúry nič nemení na závere, že v danom prípade došlo k podvodnému konaniu a uvedené konštatovanie je relevantné aj v súvislosti so skúmaním vedomostnej zložky žalobcu o tomto podvodnom konaní. Žalobca na svojej participácii na podvode mohol zabrániť, ak by bol obozretnejším a prehodnotil by svoju obchodnú spoluprácu s obchodnými partnermi, ktorí mu už v minulosti neplatili za dodaný tovar a aj napriek tejto vedomosti sa nechránil ani len tým, aby im vystavoval zálohové faktúry za tovar, aby sa už opakovane nevystavoval riziku. Pokiaľ ide o pozmeňovanie údajov v dokladoch žalobcu, tak uvedené sa netýka preskúmaného zdaňovacieho obdobia august 2013, a teda táto žalobná námietka bola neopodstatnená. Vo vzťahu k pokynom žalobcom na posun tovaru zo skladu už v rozhodnutí správcu dane je uvedené, že žalobca mal so spoločnosťou Ferroport Kft. v Maďarsku zmluvné dojednanie o prenájme skladového priestoru a zmluvné dojednania s Budafér Kft. (v Central Steel Logistik) a s JP Fémker Kft. (v IDL Sziget Depo Kft.) o zasielaní povolení k následnému pohybu tovaru, ktorý bol do skladu dovezený zo Slovenska. Uvedené zistenia správcu dane žalobca vecne (dôkazmi) nijako nerozporoval a svoju žalobnú a odvolacou námietku formuloval iba všeobecne v zmysle, že uvedené nie je pravdou. Konštatovania správcu dane sa však v súvislostiach veci javia byť dôvodnými, keďže žalobca, ktorý mal prenajatý sklad v Maďarsku, v ktorom naskladňoval jemu patriaci hutný tovar, ktorý nakúpil od jeho výrobcov, a ktorý následne žalobca predával, tak je len pochopiteľné, že sám dával skladu pokyny, komu má byť tovar odovzdaný. Keďže prevádzkovateľ skladu nemal vedomosť s kým žalobca obchoduje, tak vykonával iba pokyny žalobcu, ako majiteľa predávaného tovaru. Navyše v dispozičnej sfére žalobcu bola zadržaná pečiatka jeho jediného odberateľa Vas-Ferro Kft. a pečiatka podpisu konateľa Vas-Ferro Kft. Tótha Henrika, ktorému žalobca síce fakturoval predaj tovaru, ale tovar bol odovzdaný v sklade inému subjektu.

18. V súvislosti so žalobnou námietkou, že správca dane 02.07.2020 realizoval výsluchy svedkov, o ktorých neupovedomil správcu konkurznej podstaty žalobcu správny súd uviedol, že žalobca bol o výsluchoch svedkov (vodičov áut) naplánovaných na 02.07.2020 riadne a včas informovaný, pričom správca dane v čase nariaďovania výsluchov nemohol zasielať upovedomenia správcovi konkurznej

podstaty žalobcu, keďže v tom čase ešte nebolo zrejším ani to, že na žalobcu bude vôbec vyhlásené konkurzné konanie a ani to, kto bude správcom konkurznej podstaty, pretože konkurzné konanie na daňový subjekt bolo vyhlásené až 23.06.2020 a to uznesením Okresného súdu Košice I. sp. zn. 32K 3/2020. Bolo úlohou daňového subjektu, aby o tom sám vo vlastnom záujme informoval správcu konkurznej podstaty. Navyše, pokiaľ ide o samotné výsluchy zmienených svedkov, z citovaného rozhodnutia vyplýva, že títo boli vypočúvaní v súvislosti s prepravou tovaru späť z Maďarska na Slovensko v obchodných transakciách so spoločnosťami Rumex s.r.o. alebo Emona s.r.o., pričom žiadna z nich nebola zapojená do správcom dane indikovaných obchodných reťazcov v tu preskúmanom zdaňovacom období august 2013, preto tieto výsluchy ani nemohli mať vplyv na zistenia ohľadne zdaňovacieho obdobia august 2013.

19. Podľa správneho súdu je nedôvodnou aj námietka o protirečivých tvrdeniach správcu dane o tom, že žalobca bol zapojený do účelových fakturačných reťazcov. Účelovosť obchodného reťazca je nevyhnutné vnímať v príčinnej súvislosti so snahou daňového subjektu vyhnúť sa alebo modifikovať svoju daňovú povinnosť. V danom prípade je síce pravdou, že žalobca so svojimi obchodnými partnermi obchodoval s reálne existujúcim hutným tovarom, avšak jeho pohyb bol prostredníctvom strateného obchodníka (Vas-Ferro Kft.) v zahraničí fakturačne účelovo usmernený tak, aby boli vytvorené umelé podmienky k tomu, aby mu umožnili neodviesť daň a uplatniť si z jeho kúpy odpočet. V intenciách uvedeného je tak plne udržateľným názor žalovaného, že správca dane nepochybnil existenciu tovaru ako takého, ale spochybnil účel obchodovania s ním. Žalobca aj napriek tomu, že vedel, že jeho odberateľ (Vas-Ferro Kft.) je insolventný a jeho záväzky za neho fakticky platí iná spoločnosť (Budafer Kft.) a aj to nie v celej dlžnej sume, naďalej nelogicky a v rozpore s dôvodom vykonávania podnikateľskej činnosti (dosahovanie zisku) s týmto obchodníkom obchodoval a dokonca mu navyšoval dodávané množstvá tovaru, pričom sám hradil náklady skladovania tovaru, ako aj jeho prepravy a za oneskorené alebo omeškané platby od neho aj napriek zmluvným dojednaniám neuplatňoval žiadne sankcie. Obdobne tak možno túto otázku nastoliť aj na úrovni druhého odberateľa (Budafer Kft.).

20. Podľa správneho súdu žalovaný správne uviedol, že boli indikované účelové fakturačné transakcie majúce za cieľ obchádzať jednotný európsky daňový systém, o existencii ktorých mal žalobca nepochybne vedomosť a k existencii ktorých nepochybne svojou činnosťou aj prispel. Správca dane neodmietol žalobcovi toto právo priznať výlučne z dôvodu na strane žalobcových odberateľov, ktorí si neplnili svoje daňové povinnosti a na dôvod ktorý by žalobca nemal dosah, ako sa to mylne domnieva. Správca dane toto právo odmietol priznať kvôli zisteniu daňového podvodu o ktorom mal žalobca minimálne vedomosť a v tomto prípade dokonca na vytvorení vhodných podmienok na ňom aj iniciatívne participoval. Správny súd zhodne so žalovaným považoval za nedôvodnú aj námietku, podľa ktorej správca dane žalobcovi pripísal na ťarchu, že ku kontrole nespároval platby a vystavené faktúry, keďže túto povinnosť zákon neukladá. Správca dane v dokladoch žalobcu zistil nezrovnalosti, keď v evidencii vykazoval vysoké neuhradené pohľadávky a dochádzalo k postupovaniu neuhradených pohľadávok na spoločnosti na ďalšom stupni dodávateľsko-odberateľských reťazcov. Postúpenie pohľadávok bolo v účtovníctve žalobcu účtované s odlišnými dátumami, ako bol dátum uvedený na dohodách a taktiež platby za postúpené pohľadávky boli zasielané v odlišných mesiacoch alebo aj v odlišných sumách a neobsahovali žiadnu identifikáciu smerom ku konkrétne uzavretej dohode. Žalobca má pri tom zákonnú povinnosť viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne a zrozumiteľne, pričom preukaznosť znamená, že účtované záznamy budú doložené overiteľnými dokladmi. K ďalšej námietke správny súd uviedol žalobca okrem tvrdenia, že správca dane prevzal zistenia maďarského správcu dane, tieto zistenia, resp. ich správnosť žalobca nijakým spôsobom nekonfrontoval (nepolemizoval s nimi).

21. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku, že správca dane nemôže pripočítať žalobcovi na ťarchu nesprávny výklad zmlúv uzavretých medzi žalobcom a jeho zmluvnými partnermi. Obsah zmlúv si zvolil sám žalobca a správca dane iba preveroval ich reálny dopad v ich obchodných vzťahoch, keďže sám žalobca tvrdil, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili v súlade so zmluvnými dojednaniami. Správny súd dodal, že je nesporné, že žalobca mohol (mal právo) uplatniť voči svojim obchodným partnerom aj sankčné zmluvné dojednania, ktorých neuplatnenie tak nie je možné klásť mu na ťarchu. Ale tento postoj k jeho obchodenému partnerovi (Vas-Ferro Kft.), aj napriek tomu, že tento jeho obchodný partner si opakovane neplnil svoje záväzky (opakovane a dlhodobo nakupoval bez platenia) je minimálne varovným signálom o neštandardne a účelovo nastavených obchodných vzťahoch s týmto odberateľom. Žalobca ďalej nekonkretizoval, s ktorou s pre vec kľúčovou námietkou sa správca dane nevysporiadal. K používaniu pojmov „missing trader“ či „nastrčený subjekt“ správny súd tento okruh námietok uzavrel, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí zaoberal vysvetlením podstaty uvedených pojmov, ktoré sú praxou (aj s poukazom na rozhodovaciu činnosť SD EÚ) zaužívanou terminológiou v daňovom konaní.

22. K nepreukázaniu účasti žalobcu na daňovom podvode správny súd uviedol, že správca dane za účelom indikovania daňového podvodu vyhodnocoval aj tzv. Axel Kittel test. Tvrdenie žalobcu o unesení dôkazného bremena tým, že predložil všetky doklady, svedčilo iba o preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok. Avšak daňové orgány svoj záver o neunesení dôkazného bremena činili vo vzťahu k vedomosti o účasti na daňovom podvode. Správca dane kládol žalobcovi za vinu, že vzhľadom na všetky objektívne existujúce varovania na strane obchodného partnera žalobcu (Vas-Ferro Kft.), nebol obozretným, tieto nevyhodnotil ako rizikové pre participovanie na podvodnom daňovom konaní a s týmto neprevereným subjektom obchodoval. Napriek tomu, že žalobca namietal iba nesprávnosť záveru správcu dane o vedomosti o daňovom podvode, správny súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal aj na objektívne dôvody, ktoré viedli správcu dane k záveru o existencii daňového podvodu (viď bod 53. odôvodnenia). K vedomostnej zložke daňového podvodu správny súd poukázal na (i) usporiadanie obchodných vzťahov žalobcu, (ii) pokyny žalobcu v sklade a jeho vedomosť o insolventnosti jeho odberateľa, (iii) jeho osobnú angažovanosť a disponovanie s pečiatkou spoločnosti Vas-Ferro Kft., (iv) personálne prepojenia spoločností skrz bratov Tóthovcov, (v) akceptovanie platieb inými subjektmi, (vi) nevystavovanie preddavkových faktúr, (vii) žalobcom vystavované reklamácie. Uvedené evokuje nielen nevedomú neznalosť, ale až vedomú nedbanlivosť žalobcu. Žalobca zabezpečoval fakturačný vstup tovaru do účelových fakturačných reťazcov, v ktorých mohlo dôjsť k uplatneniu práva na odpočítanie DPH bez toho, aby DPH bola predtým odvedená. Z uvedených skutočností bola opodstatnená dôvodná pochybnosť správcu dane o účelovom obchodnom reťazci žalobcu s cieľom vytvorenia podmienok na uplatnenie si nároku na odpočet DPH z intrakomunitárnych obchodov.

23. Žalobca uviedol, že obchodného partnera si overil vo verejne dostupných registroch, čo správny súd považoval za nedostačujúce. Žalobca sa nedostatočne presvedčil (možno aj zámerne) s kým obchoduje, a to v nie malých materiálnych i finančných objemoch a svojich obchodných partnerov si nielenže dostatočne nepreveril, ale ani po svojej negatívnej skúsenosti s nimi (napr. opakované neplatenie za dodaný tovar; odlišný tok tovaru ako bol deklarovaný vo faktúre a pod), nevyvodil z tejto svojej skúsenosti dôsledky a v neštandardnom obchodovaní pokračoval.

24. K námietke uplynutia lehoty na vyrubenie dane správny súd uviedol, že v prípade zdaňovacieho obdobia august 2013 začala 5-ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane (§ 69 ods. 1 daňového poriadku) plynúť od 31.12.2013 a pri jej štandardnom neprerušenom plynutí by uplynula 31.12.2018, avšak keďže počas jej plynutia bola daňová kontrola 1x prerušená v rozsahu celkovo 1356 dní [prvé prerušenie od 04.03.2015 (vrátane) do 19.11.2018 (vrátane)], takže po pripočítaní (nadstavení) tejto doby prerušenia, by správcovi dane táto 5 ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane uplynula až 19.09.2022, avšak aj počas tohto predĺženého plynutia lehoty bola daňová kontrola opäť ešte 1x prerušená v rozsahu celkovo 125 dní [druhé prerušenie od 04.01.2019 (vrátane) do 08.05.2019 (vrátane)]], takže po pripočítaní aj tejto doby prerušenia, by správcovi dane prvotná 5 ročná prekluzívna lehota na vyrubenie dane uplynula až 22.01.2023. Avšak keďže ešte do uplynutia tejto prvotnej 5 ročnej lehoty bol žalobcovi 06.11.2019 doručený protokol z daňovej kontroly, tak od 31.12.2019 začala správcovi dane plynúť nová 5 ročná subjektívna prekluzívna lehota na vyrubenie žalobcovi dane [prvá veta § 69 ods. 2 a 3 písm. a) daňového poriadku], z čoho je zrejším, že žalobou napadnutým rozhodnutím správcu dane z 11.01.2021 v spojení so žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného z 22.04.2021 bola žalobcovi vyrubená daň za zdaňovacie obdobie august 2013 včas a to aj pri zachovaní 10 ročnej objektívnej prekluzívnej lehoty na jej vyrubenie (druhá veta § 69 ods. 2 daňového poriadku), ktorá by v tomto prípade od 31.12.2013 uplynula 31.12.2023. Z uvedených dôvodov mal správny súd za to, že žalobcovi bola žalobou napadnutým rozhodnutím správcu dane vyrubená daň včas a teda v súlade s § 69 daňového poriadku, preto aj túto štvrtú žalobnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

25. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku nezákonnosti protokolu z dôvodu absencie zákonných náležitostí. V danej veci vykonával daňovú kontrolu miestne príslušný správca dane, pričom neuvedenie adresy sídla správcu dane a zároveň uvedenie adresy sídla oprávnene konajúcej pobočky, ktorá je organizačnou zložkou správcu dane je možné vnímať ako postup síce nezodpovedajúci doslovnému zneniu § 47 písm. a) Daňového poriadku, avšak nemajúci v danom prípade žiaden negatívny dopad na subjektívne práva žalobcu a ani na zákonnosť protokolu. Uvedená adresa (oprávnene konajúcej) pobočky bola adresou organizačnej zložky správcu dane, s ktorou žalobca v priebehu konania opakovane písomne komunikoval, kde sa tiež zúčastňoval procesných úkonov a kam tiež adresoval svoje podania. Neuvedenie sídla správcu dane v protokole preto samo osebe nepredstavuje taký nedostatok, ktorý by akýmkoľvek spôsobom poškodil žalobcu na jeho právach.

III.

Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

26. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (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.

27. Sťažovateľ namietal, že daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala spolu 1828 dní, čo je neproporcionálne. V odôvodnení napadnutého rozsudku chýbajú kritériá a úvahy súdu, ktoré by jasne obsahovo formulovali požiadavku proporcionality, efektívnosti a účelnosti daňovej kontroly. Správny súd dospel k záveru, že všetky tieto atribúty boli dodržané, avšak tento záver nebol dostatočne odôvodnený. Podľa názoru sťažovateľa viac ako päťnásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemožno v žiadnom prípade akceptovať, a to a najmä s poukazom na nesprávne načasovanie a potrebu opakovanej a nedôvodnej realizácie MVI. Rovnako sa nastoľuje otázka, či postup správcu dane možno považovať v konkrétnej veci žalobcu za efektívny. Vyhodnotením požiadavky efektívnosti sa správny súd nezaoberal vôbec, čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (viď rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sžfk/33/2019). Správny súd zároveň vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly.

28. Podľa sťažovateľa správny súd vec nesprávne právne posúdil a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď dospel k záveru, že opakované podávanie žiadosti o MVI nepredstavuje porušenie zásady proporcionality daňovej kontroly. Správcovi dane totiž nič nebránilo, 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. S tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/54/2018. Rovnako správny súd nesprávne právne posúdil, že opakované podávanie žiadosti o MVI nepredstavuje tzv. „kúskovanie žiadosti o MVI“, pričom poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžfk/3/2018. Správny súd sa v tomto smere odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď opakované podávanie žiadosti o MVI vyhodnotil ako súladné s požiadavkou efektívnosti daňovej kontroly. Správca dane v prejednávanej veci mohol a mal požiadať informácie v kumulovanej žiadosti a požiadať o informácie v inom členskom štáte naraz, a to v záujme zachovania požiadavky efektivity daňovej kontroly. Správcovi dane nič nebránilo, aby všetky svoje požiadavky kumuloval do jednej žiadosti o MVI, ktorej realizácia by jednoznačne skrátila celkové trvanie daňovej kontroly (spolu s prerušeniami) o niekoľko rokov, keďže daňovú kontrolu by nebolo potrebné prerušovať.

29. Správny súd sa podľa sťažovateľa v napadnutom rozsudku odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď v rozpore so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 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. V danej veci nie sú v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly identifikovaní dodávateľia a ani odberatelia sťažovateľa a 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.

30. Správny súd zároveň 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 podľa Daňového poriadku výlučne pre daňové konanie a pre prípad jeho prerušenia. Výklad správneho súdu, ktorý uviedol, že ustanovenie § 61 odsek 5 sa vzhľadom na odkaz v ustanovení § 46 odsek 10 Daňového poriadku má použiť aj na daňovú kontrolu je zjavne extenzívny a nesprávny a nie je v žiadnom prípade primeraný. V prejednávanej veci, s poukazom na zdaňovacie obdobie, bol posledným dňom pre vyrubenie dane deň 31.12.2018. 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. Podľa sťažovateľa 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 za daných okolností zjavne neprimerané.

31. Podľa sťažovateľa ak správny súd a žalovaný dospeli k záveru, že realizovaným dodaniam absentuje hospodársky dôvod, tak získanie výhody pri skutočne realizovaných transakciách nemožno považovať za daňový podvod, ale naopak je potrebné tieto dodania považovať za zneužitie práva. Ide však o diametrálne odlišný dôvod nepriznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, na rozdiel od odôvodnenia napadnutého rozsudku. V tomto smere je napadnutý rozsudok zmätočný, keďže na jednej strane napadnutý rozsudok odôvodňuje výrok o zamietnutí žaloby na základe účasti žalobcu na daňovom podvode a na strane druhej odôvodňuje tento výrok neoprávneným získaním daňovej výhody, čo je avšak odlišný dôvod nepriznania práva na oslobodenie od dane. 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 správcu dane a žalovaného, a snažil sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zhojiť nedostatky odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

32. Podľa sťažovateľa dôkazné bremeno vo veci preukázania existencie daňového podvodu leží na správcovi dane. Správca dane v priebehu administratívneho konania nedokázal preukázať ani len výšku údajného a ním tvrdeného daňového úniku. Správny súd zmätočne uvádza, že orgány verejnej správy identifikovali daňový únik v rámci reťazca, no na strane druhej informácia o jeho výške, právnom dôvode výskytu v rámci reťazca úplne absentuje. V tomto smere správny súd nesprávne právne posúdil vyhodnotenie objektívneho testu orgánmi verejnej správy, odôvodnenie záveru správneho súdu je v tomto smere nepresvedčivé a nedostatočné. Rovnako tak je nepresvedčivé a nedostatočné odôvodnenie záveru správneho súdu o tom, že daňový únik bol spojený práve s plneniami dodanými žalobcom. Príčinnú súvislosť medzi daňovým únikom a plneniami dodanými žalobcom síce správca dane, žalovaný ako aj správny súd zhodne tvrdia, avšak z obsahu administratívneho spisu nevyplýva jediný dôkaz, ktorý by túto príčinnú súvislosť preukázal. V konaní správca dane nepreukázal, aby odberateľ žalobcu obchodoval výlučne so žalobcom. Tieto otázky ani správca dane v rámci realizovanej MVI nepreveroval a nezisťoval za dané zdaňovacie obdobie existenciu iných partnerov tejto spoločnosť.

33. 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. Všeobecný záver správneho súdu o tom, že daňový subjekt, na ktorého následné obchodovanie nemal žalobca žiaden vplyv obchodoval s tovarom v cenách, ktoré mu vytvorili účtovnú stratu sám o sebe neznamená, že ide o prvok podvodného obchodovania. 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 a tvrdenia správcu dane ostali v rovine nepreukázaných podozrení a indícií, ktoré nie sú relevantným dôkazom.

34. Úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti žalobcu o možnom daňovom podvode je podľa sťažovateľa 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 tvrdený 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. Nesprávne právne posúdenie súdu spočíva avšak v tom, že akceptovaný systém postupovania pohľadávok nemožno automaticky považovať za dôkaz o vedomosti sťažovateľa o podvodnom konaní na strane jeho odberateľov. V tomto smere neobstojí ani záver súdu o tom, že neplnenie peňažných záväzkov bezhotovostným spôsobom (úhradou na účet) zo strany odberateľa sa rovná započítaniu pohľadávok medzi dvoma obchodnými spoločnosťami. Tento záver správneho súdu vo vzťahu k odberateľovi je neudržateľný.

35. Kvalita odôvodnenia napadnutého rozsudku vo vzťahu k naplneniu predpokladov Axel - Kittel testu je nedostatočná, keďže správny súd po tom, čo nahradil v konaní nedostatky rozhodnutí orgánov verejnej správy vlastnou činnosťou, si osvojil závery orgánov verejnej správy, ktoré nie sú dostatočné pre prijatie záveru o tom, že sťažovateľ o existencii daňového podvodu vedel, alebo mohol vedieť. Napokon sa 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. Správny súd, správca dane a žalovaný do dnešného dňa neprodukovali jediný dôkaz o tom, aby 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.

36. Správny súd sa podľa sťažovateľa nedostatočne vysporiadal s namietanou nezrozumiteľnosťou napadnutého rozhodnutia žalovaného pre jeho nespreskúmateľnosť. Žalovaný totiž vo vzťahu k vyhodnoteniu Axel-Kittel testu uviedol, že sťažovateľ bol súčasťou reťazcov spoločností, v ktorých sa faktúry za dodávky betonárskej ocele a plechov vystavovali len formálne a predloženým dôkazom absentuje reálny základ. Tento argument by bol relevantný iba vtedy, ak by dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od DPH bola neexistencia hmotnoprávných podmienok. Pre účely preukázania podmienok pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode, sa javí ako nedostatočný, resp. zmätočný aj argument žalovaného o akomsi formálnom vystavovaní faktúr, bez

reálneho základu. Navyše žiaden z vykonaných dôkazov nepotvrdil verziu správcu dane, ale naopak vykonané dokazovanie potvrdilo a preukázalo všetky tvrdenia sťažovateľa, ktoré boli tvrdené v daňových dokladoch a daňových priznaniach ako aj následne tvrdené v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House a C-277/14 PPUH Stehcamp.

37. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v tom, že 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.

38. 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

39. 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.

40. 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.

41. 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. V tu prejednávanej veci bol skutkový rozdiel len v dĺžke daňovej kontroly a jej prerušení za kontrolované obdobie roka 2013 a obchodných reťazcoch sťažovateľa, ktoré boli poznačené daňovým podvodom. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci, ako aj totožný obsah sťažnostných námietok a podobnosť rozhodnutí správneho súdu kasačný súd vzhľadom na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na relevantné časti rozsudku 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.

...

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

84. Je potrebné uviesť, že úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení

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

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

...

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.

...

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 Cíla'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 zakonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveneho právom z'iadajúceho členského štátu dotedy, kým z'iadany 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 žiadost' 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 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 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.

...

97. V ďalšej kasačnej námietke sťažovateľ namietal proti právnomu posúdeniu a odôvodneniu spornej otázky neuznaniu práva daňového subjektu na oslobodenie od dane a presúvaní 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.

...

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 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 správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

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 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 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 svedčiacie tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebanalnosť 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 spolupáchateľom, 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.“

42. K ďalším dôvodom, ktoré sťažovateľ uviedol kasačný súd uvádza, že 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. K jednotlivým prerušeniam daňovej kontroly správny súd uviedol, že správca dane žiadal v rámci obidvoch prerušení kvôli MVI o informácie bezprostredne súvisiace iba s obchodnými partnermi žalobcu z obdobia kontrolovaných zdaňovacích období roku 2013, a teda účelne, pričom žalobca netvrdil opak. Okrem toho, správca dane počas prvého dlhšieho prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vyvíjal aktivity k urýchleniu poskytnutia mu žiadanych informácií. Z uvedených dôvodov dospel správny súd k záveru, že uvedené obidve prerušenia daňovej kontroly boli účelné, s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje.

43. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že v rámci Axel-Kittel testu daňové orgány nesprávne, resp. nedostatočne posúdili jeho účasť na daňovom podvode kasačný súd poukazuje na to, že uvedenú námietku formuloval vo všeobecnej rovine. Správny súd dal v bode 53. napadnutého rozsudku

sťažovateľovi konkrétnu odpoveď na to, prečo správca dane dospel k záveru o tom, že v rámci obchodných reťazcov, na ktorých sa zúčastnil došlo k podvodnému konaniu. Správny súd tu špecifikoval konkrétne dôvody, pričom sťažovateľ nespochybnil žiadne konkrétne skutočnosti a neprodukoval žiadne iné dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k iným záverom. Kasačný súd sa preto v plnej miere stotožnil so závermi správneho súdu.

V.

Záver

44. 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.

45. 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.