

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/88/2022
Identifikačné číslo spisu: 1020200539
Dátum vydania rozhodnutia: 29. januára 2024
Meno a priezvisko: prof. JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1020200539.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, 060 01 Kežmarok, IČO: 31 651 682, právne zastúpený KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., so sídlom Prievozska 4, 821 09 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S/96/2020-245 z 2. júna 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky účastníkom kasačného konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013, ktorá bola začatá 17. júna 2013 na základe zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9900451/5/2758522/2013/Gaz.

2. Prvostupňový orgán prerušil daňovú kontrolu z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) rozhodnutím č. 9900451/5/1521668/2014 zo 17. apríla 2014. Oznámením č. 104017393/2016 z 30. septembra 2016 bolo žalobcovi oznámené pokračovanie v daňovej kontrole z dôvodu pominutia dôvodov prerušenia. Z daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 104191513/2016 z 27. októbra 2016 (ďalej len „protokol“), doručený žalobcovi 16. novembra 2016, čím bola daňová kontrola ukončená v súlade s § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“).

3. Prvostupňový orgán na základe výsledkov z vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 100497635/2018 zo 6. marca 2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 459 025,39 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, keď žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 53 590,22 EUR a vyrubil daň v sume 405 435,17 EUR. Uvedené rozhodnutie bolo zrušené

rozhodnutím žalovaného č. 102455109/2018 zo 4. decembra 2018 z dôvodu nedostatočne vyhodnoteného zisteného skutkového stavu a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia.

4. Prvostupňový orgán vydal nové rozhodnutie č. 101983271/2019 z 19. augusta 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 459 025,39 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013, keď žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 53 590,22 EUR a vyrubil daň v sume 405 435,17 EUR. Prvostupňový orgán neuznal žalobcovi odpočty DPH z faktúr vystavených dodávateľmi SLOVAKIA FARMA s.r.o. (dodanie tovaru - krmivo, sója, jednodňové kurčatá a prepravné služby), DESDEL s.r.o. (dodanie tovaru - motorová nafta) a TrueCom s.r.o (dodanie tovaru - prepravky, mäsové výrobky). Dôvodom bola existencia reťazových obchodov poznačených daňovým podvodom s následkom daňových únikov, pričom mal prvostupňový orgán za preukázané, že žalobca bol ich súčasťou, o zapojení sa do daňového podvodu vedel a neprijal nijaké opatrenia, aby sa tak nestalo.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 100420701/2020 z 12. februára 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Stotožnil sa s prvostupňovým orgánom, že dodávateľa SLOVAKIA FARMA s.r.o. a TrueCom s.r.o. mali v reťazoch intrakomunitárnych nadobudnutí tovaru postavenie účelovo vytvoreného nárazníka, ktorý reálne nevykonával ekonomickú činnosť a ich úlohou bolo len vyhotovenie faktúr pre žalobcu, na základe ktorých si žalobca uplatňoval právo na odpočet DPH, ktorá však nikdy nebola odvedená do štátneho rozpočtu. Deklarované obchody vyhodnotil žalovaný rovnako ako prvostupňový orgán, teda ako obchody poznačené podvodom, a to špecifického typu nazývaného ako „nezvestný resp. zmiznutý obchodník“. Žalovaný uzavrel, že správca dane zhromaždil dostatok dôkazov na preukázanie, že žalobca vedel a musel vedieť, že sa zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou daňového podvodu, nakoľko ich sám organizoval. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, najmä na rozsudok vo veci Axel Kittel zo 6. júla 2006, C-439/04 a stotožnil sa s prvostupňovým orgánom, že žalobcovi nemá byť vzhľadom na účasť na daňovom podvode a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie nárok na odpočet DPH priznaný.

6. Žalovaný sa stotožnil aj s právnym záverom o nepriznaní odpočtu DPH z faktúr od dodávateľa DESDEL, s. r. o. Uviedol najmä, že v súlade s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11 bod 54. je povinnosťou daňového subjektu prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca však nijaké opatrenia neprijal, a to napriek tomu, že spoločnosť DESDEL s.r.o. nemala žiadne skúsenosti, obchodnú históriu, materiálne ani technické zabezpečenie, je nekontaktná a neplní si daňové povinnosti. Zároveň poukázal na to, že v konaní bolo preukázané, že osoba, ktorej podpis sa nachádzal na faktúrach pre žalobcu nemala nijakú vedomosť o uskutočnených obchodoch, nevedela uviesť osoby na nich zúčastnené, názvy spoločností, opísať prepravu, nedisponovala nijakými dokladmi a vtedajší konateľ bol nekontaktný. Žalobca podľa žalovaného vedel, alebo vedieť mal, že sa svojou podnikateľskou aktivitou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a neprijal nijaké vhodné opatrenia, aby sa účastníkom takéhoto podvodu nestal.

7. Pri všetkých troch dodávateľoch žalovaný poukázal tiež na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Staatssecretaris van Financiën z 18. decembra 2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, v zmysle ktorého: vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní. S postupom ako aj závermi prvostupňového orgánu sa žalovaný stotožnil a prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

8. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Namietal, že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového

stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi a v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného navrhol zrušiť a vec vrátiť prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

9. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) tak, že ju zamietol rozsudkom č. k. 1S/96/2020-245 z 2. júna 2022 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“). Námietku prekročenia zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly s ohľadom na jej prerušenie správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal pritom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-186/20 vo veci HYDINA SK z 30. septembra 2021, v zmysle ktorého prekročenie lehôt stanovených v čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie“) nespôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Z rovnakého dôvodu vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu o porušení zásady proporcionality v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly.

10. Námietku prenesenia dôkazného bremena na daňový subjekt v neprimeranom rozsahu správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal na to, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH (§ 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a); § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH) musia byť pre jeho priznanie bezpodmienečne splnené a že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt. Správca dane podľa správneho súdu od žalobcu nevyžadoval nijaké doklady nad rozsah dôkazného bremena, ale len doklady, ktoré mal mať žalobca objektívne k dispozícii, alebo ktoré mal možnosť si zaobstarať.

11. Nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov žalobca namietal aj v súvislosti s neuvedením dôvodu začatia výkonu daňovej kontroly. Správny súd sa so žalobcom nestotožnil a uviedol, že daňová kontrola začala v zmysle § 46 ods. 2 daňového poriadku účinného v čase začatia daňovej kontroly a nie v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku účinného v čase začatia daňovej kontroly, kedy by bolo nutné v zápisnici uviesť aj dôvod jej začatia.

12. Námietku nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní a používania trestnoprávnej terminológie ako „daňový podvod“ alebo „konanie poznačené podvodom“ správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal na to, že nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva ale o terminológiu používanú v rozhodnutiach Súdneho dvora Európskej únie a z dôvodu ich aplikovateľnosti na daňové právo je prirodzené, že správne orgány preberajú aj používanie odborných termínov ako „daňový podvod“ a pod.

13. Správny súd nevzhliadol za dôvodnú ani námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí správnych orgánov. Uzavrel, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, vykonali dostatočné dokazovanie, žalobca mal možnosť vyjadrovať sa k vykonávanému dokazovaniu ako aj navrhovať dôkazy. Žalovaný sa podľa správneho súdu dostatočne zaoberal všetkými námietkami žalobcu a v rozhodnutiach neabsentuje nijaká zo zákonných náležitostí podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku.

14. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu. Zopakoval, že na základe riadne zisteného skutkového stavu boli vyvedené správne právne závery. Žalobu ako nedôvodnú zamietol.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

15. Žalobca podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP. Jej prvým bodom navrhol opätovné podanie prejudiciálnych otázok týkajúcich sa lehôt uvedených v čl. 10 nariadenia, a to najmä s ohľadom na ich charakter - odporúčací / záväzný, následok ich nedodržania a vplyv postupu podľa čl. 11 a 12 nariadenia. Žalobca mal za to, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-186/20 vo veci HYDINA SK s.r.o. z 30. septembra 2021 nepodáva dostatočné odpovede na problematiku týkajúcu sa lehôt ustanovených v čl. 10 nariadenia.

16. Žalobca na viacerých miestach kasačnej sťažnosti namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí správnych orgánov ako aj správneho súdu, a to z dôvodov:

- a) že z rozhodnutí správnych orgánov nie je zrejmé, aké skutočnosti sa stali podkladom pre rozhodnutie a prečo dôkazy predložené žalobcom neboli zohľadnené;
- b) že správny súd nevyhodnotil vykonané dôkazy v nadväznosti na to, či nie sú pochybné a či z nich je možné ustáliť skutkový stav tak, ako ho ustálili správne orgány;

c) používania termínov ako „náravník“, „účelová spoločnosť“, „umelo včlenená spoločnosť“ bez ich vysvetlenia či náležitého odôvodnenia. V tejto súvislosti žalobca poukázal najmä na skutočnosť, že ide o terminológiu používanú v súvislosti s daňovými podvodmi. Správne orgány však opomenuli, že v podvodom poznačených transakciách sa môžu ocitnúť aj nevinne zúčastnené subjekty a bez toho, aby túto možnosť riadne posúdili, vyhodnotili žalobcu ako subjekt podieľajúci sa na podvodnom reťazci;

d) že správne orgány rozhodli bez prihliadnutia na žalobcom uvádzané skutočnosti a bez vysporiadania sa s námietkami žalobcu. Rovnako postupoval podľa žalobcu aj správny súd, ktorý sa bez ďalšieho stotožnil s postupom prvostupňového orgánu a žalovaného a neodstránil rozpory v týchto rozhodnutiach sa nachádzajúce.

17. Žalobca ďalej namietal prenesenie dôkazného bremena v neprimeranom rozsahu, kde poukázal najmä na skutočnosť, že prvostupňovému orgánu boli predložené listinné dôkazy (žalobca v kasačnej sťažnosti nešpecifikoval aké), ktoré neboli v prvostupňovom rozhodnutí ani rozhodnutí žalovaného vyhodnotené. Žalobca ďalej namietal, že rozhodnutia prvostupňového orgánu a žalovaného sú založené na tom, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva bol vyhodnotený ako rozhodujúci listinný dôkaz na účely preukázania splnenia podmienok oslobodenia od dane. S takýmto vyhodnotením sa žalobca nestotožňuje. Nestotožnil sa ani s vyhodnocovaním skutkového stavu na základe zistených porušení veterinárnych predpisov, ktoré podľa žalobcu nemajú vplyv na daňové povinnosti. Spochybnil tiež vyhodnocovanie ekonomickej neaktivity obchodného partnera žalobcu, nakoľko nesúviselo so zdaňovacím obdobím. Správny súd sa podľa žalobcu dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď právnu argumentáciu prvostupňového orgánu a žalovaného týkajúcu sa dôkazného bremena považoval za dostatočne presvedčivú.

18. Žalobca na stranách 26. až 31. kasačnej sťažnosti uvádza konštantné citácie vybraných častí rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie týkajúcich sa zneužitia práva, daňového podvodu, záväznosti a aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a ďalších. Z citovanej judikatúry podľa žalobcu jednoznačne vyplýva, že nárok na odpočet DPH preukázal, že správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a rozhodol v priamom rozpore s citovanou judikatúrou.

19. Podľa žalobcu je prvostupňový orgán v zmysle nálezu Ústavného súdu Českej republiky I. ÚS 1835/07 z 18. novembra 2008 a § 46 ods. 3 daňového poriadku povinný uviesť dôvod začatia výkonu daňovej kontroly. Keďže správca dane žalobcovi tento dôvod neuviedol, má za to, že daňová kontrola bola vedená svojvoľne a teda nezákonne.

20. V súvislosti so správnymi orgánmi a správnym súdom žalobca namietol ich nestrannosť a nezáujatosť, nakoľko mal za to, že nazerali na žalobcu ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní.

21. Na stranách 42. až 57. kasačnej sťažnosti žalobca namietal prekročenie zákonnej dĺžky daňovej kontroly s ohľadom na porušenie princípu proporcionality pri prerušení daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Daňová kontrola bola podľa žalobcu prerušená na dlhšie ako v zmysle čl. 10 nariadenia mohla byť, čo spôsobilo predĺženie daňovej kontroly nad rámec zákonných možností a následne nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na množstvo rozsudkov krajských súdov, ktoré nazýva judikatúrou a na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 3Stf/1/2009 z 29. januára 2009; sp. zn. 3Stf/2/2009 z 29. januára 2009 a pod.), v zmysle ktorej je protokol z daňovej kontroly, ktorá prekročila zákonom stanovenú dĺžku, nezákonne získaným dôkazným prostriedkom. Žalobca navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu, alternatívne ho zmeniť tak, že zruší prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného a vec vráti prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

22. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril v tom zmysle, že s právnym posúdením správneho súdu sa stotožňuje, námietky žalobcu považuje za neopodstatnené a kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

24. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

25. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

26. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

27. K žiadosti o podanie prejudiciálnych otázok súvisiacich s lehotami stanovenými v čl. 10 nariadenia kasačný súd uvádza, že Súdny dvor Európskej únie sa už k tejto problematike jednoznačne vyjadril v rozsudku vo veci HYDINA SK, C-186/20 z 30. septembra 2021: článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

28. Vyššie citovaná právna veta poskytuje jednoznačný výklad charakteru lehôt, na ktoré sa žalobca chce dopytovať. Kasačný súd nevzhladol žiadne dôvodné pochybnosti o zákonnosti prerušenia daňovej kontroly v nadväznosti na lehoty stanovené nariadením a iniciovať prejudiciálne konanie pred Súdny dvor Európskej únie preto nebude. Z rovnakých dôvodov kasačný súd nepreruší kasačné konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Consorzio Italian Management, Catania Multiservizi SpA zo 6. októbra 2021, C-561/19, v zmysle ktorého: článok 267 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny súd, ktorého rozhodnutia nemožno napadnúť súdnym prostriedkom nápravy podľa vnútroštátneho práva, je povinný predložiť Súdnemu dvoru otázku týkajúcu sa výkladu práva Únie, ktorá bola pred ním nastolená, pokiaľ nekonštatuje, že táto otázka nie je relevantná alebo že predmetné ustanovenie práva Únie už bolo predmetom výkladu zo strany Súdneho dvora, alebo že správny výklad práva Únie je taký jasný, že nie je priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.

29. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí (zhrnutá v bode 16. a) tohto rozsudku) je nedôvodná. Z rozhodnutí je zrejmé, z akých zistení a dôkazov správne orgány vychádzali. Prvostupňový orgán v rozhodnutí podrobne popisuje priebeh konania ako aj jednotlivé zistenia, ktoré pre každý dodávateľský subjekt zvlášť zhrňa a rekapituluje v prvostupňovom rozhodnutí na stranách 48. - 49. (pre dodávateľa SLOVAKIA-FARMA s.r.o.), 54. - 55. (pre dodávateľa DESDEL, s.r.o.) a 62. - 63. (pre dodávateľa TrueCom, s.r.o.). Obdobne postupoval žalovaný na stranách 28. - 32. rozhodnutia.

30. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí (zhrnutá v bode 16. b) tohto rozsudku) je nedôvodná. Správny súd sa v odôvodnení rozsudku zaoberal aj otázkou dostatočnosti zistenia skutkového stavu pre riadne posúdenie veci a jeho prípadného rozporu s administratívnym spisom (viď. body 95. a nasl. rozsudku správneho súdu). Zároveň je nutné podotknúť, že nie je úlohou správneho súdu vykonávať dokazovanie a vyhodnocovať jednotlivé dôkazy na novo. Vyhodnotenie dôkazov a správna úvaha leží v rukách správnych orgánov v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku: správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015). Správny súd následne hodnotí správnu úvahu z toho hľadiska, či nevybočuje z medzí logického myslenia a vyplývania.

31. Vyššie uvedenú námietku kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj z toho dôvodu, že bola žalobcom naformulovaná príliš nekonkrétne. Žalobca len vo všeobecnosti uviedol, že správny súd nevyhodnotil vykonané dôkazy v nadväznosti na to, či nie sú pochybné a či z nich je možné ustáliť skutkový stav tak, ako ho ustálili správne orgány. V tomto smere kasačný súd odkazuje na svoj skorší rozsudok sp. zn. 2Sfk/36/2021 z 28. augusta 2023 bod 53., z ktorého vyplýva, že: ak žalobca chce úspešne namietať vyhodnotenie konkrétnych dôkazov, je nevyhnutné, aby konkretizoval, prečo správna úvaha vybočuje z medzí logického myslenia, a k akému nesprávnemu vyhodnoteniu dôkazu preto správca dane dospel, k akému inému vyhodnoteniu mal správca dane dospieť a zároveň aby špecifikoval, aký negatívny dopad malo nesprávne vyhodnotenie dôkazov na zákonnosť rozhodnutia správcu dane.

32. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí (zhrnutá v bode 16. c) tohto rozsudku) je nedôvodná. Prvostupňový orgán použil terminológiu týkajúcu sa daňových podvodov vyplývajúcu z rozhodnutí

Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré rozsiahlo poukazuje aj žalobca v kasačnej sťažnosti. Aj bez vysvetlenia jednotlivých pojmov, tak musel byť ich význam žalobcovi známy. Napriek tejto skutočnosti prvostupňový orgán pristúpil k ich výkladu prostredníctvom definícií, a to najmä na stranách 45. - 47. prvostupňového rozhodnutia.

33. Rovnako sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach venovali aj vedomostnej stránke žalobcu o účasti na konaní poznačenom daňovým podvodom, ktorú preukazovali mnohými zisteniami - prepojením osôb konajúcich za jednotlivé obchodné spoločnosti, prítomnosť pečiatok viacerých obchodných spoločností v sídle žalobcu, výpoveď zamestnankyne žalobcu (p. U.), totožnosť osoby s dispozičným právom k bankovým účtom viacerých obchodných spoločností a iné. Správne orgány sa tiež zaoberali opatreniami, ktoré žalobca prijal na to, aby predišiel možnosti stať sa súčasťou daňového podvodu, ale nijaké neboli zistené. Námietka žalobcu, že sa správne orgány nevenovali možnosti, že žalobca je nevinne zúčastneným subjektom na podvodnom konaní je preto nedôvodná.

34. Námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí (zhrnutá v bode 16. d) tohto rozsudku) je nedôvodná. Prvostupňový orgán sa k jednotlivým vyjadreniam a námietkam rozsiahlo vyjadril v prvostupňovom rozhodnutí na stranách 8. - 32. Rovnako precízne pristúpil k vysporiadaniu sa s námietkami žalovaný, ktorý sa na stranách 25. - 32. svojho rozhodnutia postupne vyjadruje k jednotlivým tvrdeniam žalobcu. Vadu nepreskúmateľnosti kasačný súd nevzhladol ani v nadväznosti na odôvodnenie rozsudku správneho súdu, ktorý sa taktiež vyjadril a právne posúdil všetky žalobcom namietané skutočnosti.

35. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie správneho súdu s ohľadom na otázku primeranosti zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Správny súd v bode 110. odôvodnenia rozsudku konštatoval: podľa názoru správneho súdu, správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Správny súd preto považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú. S citovaným právnym posúdením sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje a námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. Z rozhodnutí prvostupňového orgánu ako aj žalovaného je zrejmé, že odpočet DPH nebol žalobcovi priznaný z dôvodu preukázanej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

36. Správne orgány ako aj správny súd opakovane poukázali na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006 a v ňom obsiahnutý tzv. Axel Kittel test, predstavujúci kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Z uvedeného vyplýva, že pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z titulu účasti na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce otázky: a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, b) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, c) ak áno, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené?, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Uvedené kritériá je potrebné skúmať a súčasne preukázať ich naplnenie v prípade, že sa správca dane rozhodne odoprieť odpočet dane z pridanej hodnoty z dôvodu daňového podvodu. Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane.

37. Kasačný súd sa stotožnil s právnym posúdením správneho súdu, že dôkazné bremeno nebolo neprimerane presunuté na žalobcu, nakoľko to bol práve prvostupňový orgán, ktorý žalobcovi preukázal a v rozhodnutí riadne vysvetlil a odôvodnil obchodný reťazec, ako aj konanie, ktoré napĺňalo znaky daňového podvodu. Najmä na strane 44. prvostupňového rozhodnutia prvostupňový orgán určil kde a akým spôsobom došlo k daňovému úniku, vyobrazil schému obchodného reťazca a vysvetlil, ako sa žalobca o daňový únik pričínil. Prvostupňový orgán sa podrobne zaoberal aj vedomostnou zložkou žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní a existenciou opatrení, ktoré žalobca vykonal. Opatrenia zo strany žalobcu zistené neboli. Naopak bolo preukázané, že žalobca svojich obchodných partnerov poznal (viď. napríklad schéma prepojených osôb jednotlivých obchodných spoločností na str. 33. prvostupňového rozhodnutia) a o ich nedostatočnej obchodnej činnosti vedel. Námietka žalobcu je nedôvodná.

38. Je nutné dodať, že správny súd v odôvodnení právneho posúdenia námietky týkajúcej sa dôkazného bremena nadbytočne zachádza do vysvetľovania zaťaženia dôkazným bremenom pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH. Uvedené nebolo potrebné, nakoľko rozhodnutia prvostupňového orgánu ako aj žalovaného sú jednoznačne postavené na odmietnutí odpočtu DPH z dôvodu daňového podvodu, nie pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok. Rozsiahlejšie odôvodnenie v danom prípade nie je takou vadou rozhodnutia, pre ktorú by bolo rozhodnutie potrebné zrušiť. Odhliadnuc od uvedeného je potrebné podotknúť, že žiadna z kasačných námietok žalobcu proti odôvodneniu rozsudku správneho súdu v rozsahu opísanom vyššie ani

nesmerovala. Kasačný súd preto dospel k záveru, že právne posúdenie správneho súdu, týkajúce sa dôkazného bremena, je zákonné a správne.

39. V nadväznosti na podľa žalobcu nezákonne prenesené dôkazné bremeno, žalobca tiež namietal, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva bol nesprávne vyhodnotený ako hlavný listinný dôkaz. Predmetná námietka je nedôvodná. Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejmé, že bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom množstva dôkazných prostriedkov (MVI, výsluchy svedkov, nazeranie do spisov z iných daňových kontrol ...), na základe ktorých bol jasne ustálený skutkový stav. Po preštudovaní oboch rozhodnutí kasačný súd konštatuje, že certifikát pre obchod vo vnútri spoločenstva sa v nich ako listinný dôkaz ani nespomína.

40. Námietka opísaná v bode 18. tohto rozsudku, kde žalobca cituje množstvo rozličných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a ich útržkov, je nedôvodná. Táto námietka, aj keď bola rozpísaná na cca 5 stranách kasačnej sťažnosti je koncipovaná tak všeobecne, že na jej základe nebolo možné vykonať riadny prieskum rozsudku správneho súdu. Kasačný súd poukazuje na požiadavku vyplývajúcu z § 440 ods. 2 SSP, v zmysle ktorého: dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Žalobca však vo svojej kasačnej sťažnosti poskytuje len výňatky z rozličných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie bez toho, aby poukázal, aký význam majú pre prejednávajúcu vec a či sú na ňu vôbec aplikovateľné.

41. V tejto súvislosti je potrebné poukázať najmä na skutočnosť, že jednotlivé citované rozhodnutia sa týkajú rozličných tém, napríklad odlišných dôvodov nepriznania odpočtu DPH (hmotnoprávne podmienky, podvodné konanie, zneužitie práva) či priamej aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie pri rozhodovacej činnosti vnútroštátnych súdov vo všeobecnosti. Žalobca z jednotlivých citácií nevyvodil nijaké právne závery, ktoré by konfrontoval so závermi správnych orgánov alebo správneho súdu.

42. Na záver svojej námietky síce žalobca všeobecne uviedol, že z ním citovanej rozhodovacej činnosti jednoznačne vyplýva, že mu nárok na odpočet DPH mal byť priznaný, ale takéto tvrdenie je nedostatočné, pokiaľ žalobca poukáže na množstvo judikatúry, týkajúcej sa rozličných tém, bez uvedenia, čo z citovanej judikatúry podľa žalobcu vyplýva, aký dopad má na prejednávajúci prípad a v čom preukazuje nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu či jeho odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Je povinnosťou žalobcu riadne vymedziť uplatnený kasačný dôvod (§ 440 ods. 2 SSP), nie úlohou kasačného súdu pracne vyhľadávať argumentáciu žalobcu, či vyberať zo žalobcom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednávanej problematike relevantné.

43. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, v zmysle ktorého: v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012). Námietku uvedenú v bode 18. tohto rozsudku aj z uvedeného dôvodu vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

44. Námietka nezákonnosti daňovej kontroly vzhľadom na neuvedenie dôvodu jej začatia je nedôvodná. S totožnou námietkou sa vysporiadal v rozsudku už správny súd. Kasačný súd sa s právnym posúdením správneho súdu v plnom rozsahu stotožňuje. Správny súd vo svojom rozsudku (viď. bod 112. odôvodnenia rozsudku správneho súdu) jasne vysvetlil, prečo nebolo nutné uvádzať dôvod začatia daňovej kontroly. Poukázal najmä na ustanovenie § 46 ods. 2 daňového poriadku účinného v čase začatia daňovej kontroly, ktorý upravuje začatie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Ustanovenie § 46 ods. 2 daňového poriadku účinného v čase začatia daňovej kontroly nevyžadovalo, aby v zápisnici o jej začatí bol uvedený dôvod jej začatia.

45. V nadväznosti na uvedené správny súd tiež vysvetlil, že dôvod začatia daňovej kontroly by musel byť v zápisnici o jej začatí uvedený v tom prípade, ak by daňová kontrola začala v zmysle § 46 ods. 1 v spojitosti s § 46 ods. 3 daňového poriadku účinného v čase začatia daňovej kontroly. Kasačný súd sa s odôvodnením rozsudku správneho súdu s ohľadom na posúdenie námietky týkajúcej sa neuvedenia

dôvodu začatia daňovej kontroly stotožňuje. Rovnako ako správny súd nevezhladol nezákonnosť daňovej kontroly a námietku preto vyhodnotil ako nedôvodnú.

46. Neuvedenie dôvodu začatia daňovej kontroly žalobca namietal aj v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 1835/07 z 18. novembra 2008. Námietka je aj v tomto rozsahu nedôvodná. Ústavný súd Českej republiky je súdnym orgánom samostatného a suverénneho štátu s vlastným právnym poriadkom, ktorý od rozdelenia Československej republiky prešiel (rovnako ako ten slovenský) mnohými zmenami. Rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky alebo iných súdnych orgánov štátov odlišných od Slovenskej republiky, nemôžu byť aplikovateľné na veci prejednávané pred slovenskými súdmi, nakoľko sú viazané odlišnými zákonmi. Pre možnú aplikovateľnosť rozhodnutia vydaného v inom štáte je nutné, aby žalobca vysvetlil jeho súvis s prejednávanou vecou, a to prinajmenšom poukazom na totožnosť právnej úpravy oboch štátov a skutkového stavu oboch prípadov. Žalobca tak v kasačnej sťažnosti neurobil. Kasačný súd preto na nález Ústavného súdu Českej republiky neprihliadol a námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

47. Na záver žalobca namietal prekročenie dĺžky daňovej kontroly spôsobujúcej jej nezákonnosť. Námietka je nedôvodná. Rozhodnutia krajských súdov, na ktoré žalobca odkazuje a ktoré mylne nazýva judikatúrou, nie sú ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu, od ktorej by sa krajský súd nemohol odchyliť. A rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré žalobca poukázal, nie sú aplikovateľné na daný prípad. Je pravdou, ako vyplýva aj z uvedených rozhodnutí, že prekročenie zákonom stanovenej dĺžky daňovej kontroly spôsobuje nezákonnosť získania dôkazného prostriedku - protokolu z daňovej kontroly. Avšak v prejednávanom prípade nedošlo k prekročeniu dĺžky daňovej kontroly. Daňová kontrola začala dňa 17. júna 2013, ukončená bola doručením protokolu o daňovej kontrole žalobcovi dňa 16. novembra 2016, pričom daňová kontrola bola prerušená od 18. apríla 2014 do 23. septembra 2016, kedy pominuli dôvody jej prerušenia. Daňová kontrola bola prerušená zákonne - z dôvodu vyžiadania MVI (viď. bod 27. tohto rozsudku a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci HYDINA SK, C-186/20 z 30. septembra 2021). Z uvedených dátumov je zrejmé, že daňová kontrola neprekročila jej zákonom stanovenú maximálnu dĺžku jedného roka. Kasačná sťažnosť bola vyhodnotená ako nedôvodná.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

48. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná. Kasačný súd, pretože vyhodnotil kasačné námietky za nedôvodné a nevezhladol vady, na ktoré by mal prihliadať z vlastnej iniciatívy (uznesenie sp. zn. 19SVs/1/2022 z 29. marca 2023), rozhodol podľa predmetného ustanovenia. Podľa § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 1. júna 2023 zo správneho súdu na Správny súd v Bratislave. Z tohto dôvodu bude aj tento rozsudok doručovaný cestou Správneho súdu v Bratislave.

49. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. (1) v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov kasačného konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevezhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania priznané (§ 168 druhá veta SSP).

50. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

