

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/2/2023
Identifikačné číslo spisu: 1020201046
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: Prof. JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1020201046.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašíkovej, PhD., LL.M. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HYDINA SLOVENSKO s. r. o., so sídlom Lieskovská cesta č. 23/640, 962 21 Lieskovec, IČO: 45 300 950, zastúpeného: KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s. r. o., so sídlom Dunajská 2317/32, 811 08 Bratislava, IČO: 51 003 848, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100900474/2020 zo dňa 15.05.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/171/2020-230, zo dňa 13. októbra 2022, takto

rozhodol:

- I. Návrh na prerušenie kasačného konania sa zamietá.
- II. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- III. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 102743382/2019 zo dňa 27.11.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v platnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2018 v sume 189.075,47 eura, keďže dospel k záveru, že v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že k zdaniteľným obchodom došlo tak, ako je to deklarované v žalobcom predložených faktúrach.

2. Správca dane počas daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane v sume:

a) 11.012,82 eura z dodávateľskej faktúry č. 49180460 zo dňa 28.02.2018, za dodanie služby (služby pitvania a chlad. hydiny 2/2018) vyhotovenej spoločnosťou HYDINA SK s. r. o., Slavkovská cesta 54/1468. 060 01 Kežmarok, IČO 46645454 (ďalej „HYDINA SK“).

b) 120.555,10 eura z dodávateľských faktúr č. 2018022801 zo dňa 28.02.2018, č. 2018022001 zo dňa 20.02.2018, za dodanie služby (služby podľa zmluvy), od dodávateľa EUSOS HOLDING s. r. o., Znievska 19, Bratislava - mestská časť Petržalka 851 06, IČO 51101513, DIČ 2120606136, IČ DPH SK 2120606136 (ďalej „EUSOS HOLDING“).

c) 57.507,55 eura, za dodanie služieb od jednotlivých dodávateľov, a to: SOLAX Power s. r. o., 044 43 Budimír 283, IČ DPH SK202346267 (kuriérske služby); BVB plus. s. r. o., Svetlá pusta 460/8, Košice-Barca, IČO 46705708, IČ DPH SK2023620060 (prenájom autobusu); Podtatranská hydina (náklady na dopravu) Pro United Business s. r. o. (príjemky 58551, 58805 mrazené za nákup mrazeného tovaru).

3. Žalovaný rozhodnutím 109100474/2020 zo dňa 15.05.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia sa žalovaný stotožnil so záverom správcu dane, že daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane nakoľko podmienky boli splnené len formálne.

4. K plneniam od jednotlivých dodávateľov žalovaný zhrnul nasledovne:

a) čo sa týka služby (pitvanie a chlad. hydiny 2/2018), ktorá mala byť poskytnutá spoločnosťou HYDINA SK, poukázal na kontrolné zistenia za iné zdaňovacie obdobia. Zo zistení za zdaňovacie obdobie január 2018 vyplynulo, že nebolo preukázané dodanie technologickej linky, preto vo februári 2018 nemohli byť poskytnuté služby spoločnosťou HYDINA SK služby pitvania a chladenia, ktoré mali byť vykonávané na jednotlivých zariadeniach - linke na prevádzke žalobcu. Správca dane tiež zmienil personálne a ekonomické prepojenie žalobcu a spoločnosti HYDINA SK. Žalovaný poukázal na zistenia uvedené na str. 17-36 prvostupňového rozhodnutia a uzavrel, že nakoľko v priebehu daňovej kontroly (január 2018 - nákup) nebol preukázaný nákup linky, nebolo možné zo strany spoločnosti HYDINA SK vykonať na tomto zariadení služby deklarované na faktúrach v prospech žalobcu.

b) pri deklarovanom dodaní služby (služby podľa zmluvy) od dodávateľa EUSOS HOLDING nebol preukázaný reálny obsah - reálnosť dodania služby (predloženie zmluvy, rozsah, druh, konkretizácia farmy a pod).

c) dodanie služieb od jednotlivých dodávateľov, a to: SOLAX Power s. r. o. (kuriérske služby); BVB plus. s. r. o. (prenájom autobusu); Podtatranská hydina (náklady na dopravu) a Pro United Business s. r. o. (príjemky 58551, 58805 za nákup mrazeného tovaru a skladovanie mrazeného tovaru) žalobca na výzvu správcu dane nepreukázal, len sa k ním vo všeobecnej rovine vyjadril.

II. Konanie pred správny súdom

5. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 1S/171/2020-230 zo dňa 13. októbra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

6. Správny súd ustálil, že primárne posudzoval, či žalobca splnil všetky zákonné hmotnoprávne podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

7. Za podstatnú skutočnosť správny súd označil to, že žalobca nepreukázal reálnosť dodávky tovaru resp. služieb od jednotlivých dodávateľov - materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pričom dôkazné bremeno preukazovania reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia je na strane daňového subjektu.

8. K námietke, že správca dane neuviedol dôvody pre začiatok daňovej kontroly správny súd uviedol, že správca dane nie je povinný v oznámení uviesť dôvod začatia daňovej kontroly.

9. Správny súd skonštatoval, že námietka nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly je nedôvodná, a to s ohľadom na to, že daňová kontrola bola začatá 10.08.2018 a ukončená 02.08.2019, pričom v predmetnej veci daňová kontrola ani nebola prerušená. Správny súd tiež poukázal na závery rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-186/20 (HYDINA SK s. r. o.).

10. K námietke ohľadom nemožnosti zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní správny súd uviedol, že daňový podvod v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je totožný s daňovým podvodom v zmysle vnútroštátneho trestného práva, avšak vzhľadom na to, že „daňové orgány aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ spolu s prevzatím ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH“.

11. K namietanej nepreskúmateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia správny súd zaujal stanovisko, že orgány verejnej správy sa vecou dôkladne zaoberali, správca dane vykonal vo veci riadne a dostatočné dokazovanie a žalobca mal možnosť sa vyjadriť k obsahu výpovedí svedkov, k vykonanému dokazovaniu a navrhovať dôkazy, objasniť sporné skutočnosti, na čo bol správcom viackrát písomne vyzvaný. Tiež žalovaný podrobne opísal postup správcu dane počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a vysporiadal sa aj s odvolacími námietkami žalobcu.

12. Správny súd mal za to, že v konaní bolo dostatočne preukázané, že žalobca si neoprávnené odpočítal daň z faktúr za dodávku tovaru a služieb od spoločností HYDINA SK, EUSOS HOLDING, SOLAX Power s. r. o., BVB plus. s. r. o., Podtatranská hydina (náklady na dopravu), Pro United Business s. r. o. V danom prípade žalobca nepreukázal reálnu existenciu prijatých plnení, ktoré mali byť uskutočnené zo strany dodávateľov.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

13. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal voči napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť. V kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň žiadal o predloženie prejudiciálnych otázok a o prerušenie konania. Dôvody na podanie kasačnej sťažnosti oprel o § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

14. Svoju argumentáciu následne rozdelil do niekoľkých bodov, ktorých sa z dôvodu prehľadnosti bude držať aj kasačný súd: III. žiadosť o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, IV. nesprávny postup správneho súdu, V. neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, VI. nevysporiadanie sa s judikatúrou EÚ, VII. účelové spochybnenie predložených dokladov, VIII. prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy, IX. spoľahlivo, presne a úplne nezistený skutočný stav veci a porušenie princípu dvojinštančnosti konania, X. nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní, XI. vada vydaných rozhodnutí.

15. Sťažovateľ žiadal o prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie v znení:

„1. Lehoty uvedené v čl. 10 Nariadenia 904/2010 majú pre žiadaný orgán záväzný charakter alebo odporúčací charakter?

2. V prípade, ak žiadaný a žiadajúci orgán neaplikujú postup v zmysle čl. 11 a čl. 12 Nariadenia 904/2010, je povinná žiadaný orgán poskytnúť informácie vyhradené v lehote uvedenej v čl. 10 Nariadenia 904/2010?

3. V prípade, ak žiadaný orgán a žiadajúci orgán uzavru osobitnú dohodu v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2020, môžu lehotu na poskytnutie informácií predĺžiť o ľubovoľnú lehotu lebo len o lehotu definovanú v čl. 10 Nariadenia 904/2010?

4. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neuzavretie osobitnej dohody medzi žiadaným a žiadajúcim orgánom o predĺžení lehoty na poskytnutie informácií čl. 11 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?

5. Je možné charakterizovať nedodržanie lehôt uvedených v čl. 10 Nariadenia 904/2010 a súčasné neinformovanie žiadajúceho orgánu o nemožnosti odpovedať za žiadosť v stanovenej lehote v zmysle čl. 12 Nariadenia 904/2010 za porušenie Nariadenia 904/2010?

6. V prípade, ak žiadaný orgán prekročí odlišnú lehotu dohodnutú na základe dohody v zmysle čl. 11 Nariadenia 904/2010, takéto prekročenie je možné považovať za porušenie Nariadenia 904/2010?“ s odôvodnením, že v rozsudku vydanom vo veci C-186/20 nebolo zo strany Súdneho dvora EÚ uspokojivým spôsobom zodpovedané na predložené otázky.

16. Za nesprávny postup správneho súdu sťažovateľ označil to, že sa správny súd napriek radu vytýkaných procesných pochybení zamerával primárne na dôkazy svedčiace v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ je toho názoru, že v predmetnej veci bol nedostatočne zistený skutkový stav a tento bol následne nedostatočne posúdený.

17. Neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci videl sťažovateľ v tom, že v preskúvaných rozhodnutiach absentuje zodpovedanie otázok, ktoré dôkazy a ďalšie skutočnosti boli podkladom pre ich vydanie a ako sa vyrovnali so sťažovateľom navrhovanými dôkazmi. Namietal, že krajský súd mal posúdiť, či vykonané dôkazy nie sú pochybné, či závery správnych orgánov sú logické a či sa správne orgány vysporiadali s tvrdeniami sťažovateľa.

18. Ďalšou námietkou sťažovateľa bolo nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Na podporu svojich tvrdení poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-204/13, C- 368/2006, C-268/83 v spojení s rozsudkami C-37/95, C-255/02, C-162/07, C-425/06, C- 277/09, C-439/04 a C-440/04. Zdôraznil, že s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel dokonca ani samotná absolútna neplatnosť zmluvy, na základe ktorej bola uskutočnená dodávka platiteľovi dane, nesmie mať za následok stratu práva na odpočet DPH, pokiaľ platiteľ dane nespáchal daňový podvod. Ďalej argumentoval rozsudkami Súdneho dvora EÚ C-624/15 bod 35, 36, 40, C-80/11 a C- 1425/11., Sťažovateľ uviedol, že daňový orgán nemôže zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradila daň. Tvrdil, že pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet DPH a správny súd neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou.

19. V časti VII., označenej ako „účelové spochybnenie predložených dokladov“, sťažovateľ namietal voči neuvedeniu dôvodu výkonu daňovej kontroly, voči aplikovaniu jednotlivých pojmov a voči odmietnutiu predložených podkladov. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane neuviedol dôvod výkonu daňovej kontroly, sťažovateľ zastával názor, že vedená daňová kontrola nemá podklad v zákone a je vedená svojvoľne.

20. Ďalej sťažovateľ brojil voči tomu, že správca dane, resp. žalovaný aj správny súd používali pojmy ako napr. „zmiznutý obchodník, nárazník, účelovo založená spoločnosť.“ V súvislosti s uvedeným vidí vadu preskúmaných rozhodnutí v tom, že správca dane síce terminologicky naznačil účasť sťažovateľa v podvodnom reťazci, avšak skutkový stav nevyhodnotil z hľadiska judikatúry Súdneho dvora EÚ.

21. Sťažovateľ následne poukázal na odmietnutie predložených dôkazov zo strany daňových orgánov. Zastával názor, že doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľného obchodu boli z jeho strany predložené v príslušnom rozsahu, avšak správca dane účelovo spochybňoval skutočnosti v nich deklarované. Žalovaný, správca dane a správny súd sa podľa názoru sťažovateľa sústredili len na vznášanie pochybností, avšak nepreukázali nepravdivosť dokumentácie predloženej sťažovateľom. Sťažovateľ nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, že v predmetnej veci bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, nakoľko správca dane vykonal „len kroky spočívajúce vo vyžiadaní dokumentov od rôznych subjektov, ktoré boli zo strany správcu dane vyselektované tak, aby vzbudili dojem nespĺnenia zákonných povinností“.

22. Pod prekročením medze zákonom dovolenej správnej úvahy sťažovateľ v zásade zopakoval predošlú argumentáciu, že príslušný správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na skutočnosti, ktoré uviedol a že sa správny súd bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom, pričom sám sa nevysporiadal s námietkami sťažovateľa.

23. Pri námietke v bode IX., označenej ako „spol'ahľivo, presne a úplne nezistený skutočný stav veci a porušenie princípu dvojínštančnosti konania“, sťažovateľ zreprodukoval predošlé tvrdenia, že preskúmané rozhodnutia trpia nielen vadami nepreskúmateľnosti, ale vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo aj nedostačujúce zistenie skutkového stavu.

24. Ďalšia námietka, označená ako „nemožnosť zastúpenia orgánov činných v trestnom konaní“, smerovala voči tomu, že z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je podľa sťažovateľa zrejmé, že v priebehu celého konania konajúce správne orgány nazerali na neho ako na právoplatne odsúdeného páchatel'a trestného činu podvodu v oblasti daní a z tohto dôvodu je na mieste vysloviť pochybnosť o nestrannosti a nezaujatosti zo strany správnych orgánov pri výkone ich činnosti.

25. K námietke vád vydaných rozhodnutí sťažovateľ vyslovil názor, že z napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd sa venoval výlučne trom oblastiam, pričom ostatné námietky ani len v odôvodnení nespomenul, a to: a/ dĺžka daňovej kontroly, b/ vykonané dokazovanie zo strany žalovaného a správcu dane. Napadnutý rozsudok považuje za nepreskúmateľný a podľa jeho názoru v ňom absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami.

26. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už vyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a

príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

28. 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.

29. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

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

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku,

(1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

VI. K návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky

31. Sťažovateľ v bode III. kasačnej sťažnosti (str. 9-20) žiadal o prerušenie kasačného konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie v znení uvedenom v bode 15 tohto rozsudku.

32. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ možno z obligatórnosti predkladania predbežných otázok súdom poslednej inštancie identifikovať v zásade tri výnimky, a to, a) nastolená otázka je zjavne irelevantná vo vzťahu k prebiehajúcemu konaniu a jej potencionálne zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec, resp. je „akademická“, v tom zmysle, že nemá reálny základ v prejednávanej veci, b) prípady existencie ustálenej a nemeniacej sa judikatúry k príslušnej otázke a c) začatie prejudiciálneho konania nie je potrebné v prípadoch, keď sú výklad či adekvátne aplikácia únieového práva úplne zrejmé a nie je jednak namieste sa obracať na Súdny dvor EÚ a zbytočne ho „zaťažovať“, a tiež v dôsledku toho nie je namieste pre nedôvodné prerušenie neúmerne predlžovať správne súdne konanie (pozri tiež rozsudok NSSR sp. zn. 5Sž/2/2010 zo dňa 30.06.2011 v spojení s uznesením ÚSSR sp. zn. III. ÚS 86/2012 zo dňa 06.03.2012, rozsudok NSSR sp. zn. 5Sžf/40/2013 zo dňa 27.06.2014).

33. V nadväznosti na návrh sťažovateľa „kasačný súd konštatuje, že otázky 1., 2., 4. a 5. navrhované sťažovateľkou už boli SD EÚ zodpovedané vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 v miere potrebnej pre rozhodnutie tejto veci, keďže prekročenie lehoty určenej v čl. 10 nariadenia nezakladá dôvod na konštatovanie nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Čo sa týka otázky 3. a 6., tieto sú pre prerokovaný prípad irelevantné s ohľadom na už uvedené a skutočnosť, že v predmetnej veci nedošlo k osobitnej dohode o predĺžení lehoty“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/23/2020 zo dňa 22. júna 2022).

34. Kasačný súd sa zároveň stotožňuje s názorom správneho súdu, že polozenie prejudiciálnej otázky v predmetnej veci je neopodstatnené aj z toho dôvodu, že v súdnej veci ani nedošlo k prerušeniu daňovej kontroly, ktorá bola nepochybne ukončená v zákonnej ročnej lehote (daňová kontrola bola začatá 10.08.2018 a ukončená 02.08.2019).

35. Vychádzajúc z uvedeného má kasačný súd zato, že v danej veci nemá povinnosť v zmysle článku 267 ZFEÚ obrátiť sa na Súdny dvor EÚ so žiadosťou o vydanie rozhodnutia o predbežnej otázke. K týmto otázkam jednak existuje príslušná judikatúra, zároveň však je potrebné pri všetkých otázkach poukázať na to, že ich vyriešenie nie je potrebné pre rozhodnutie vo veci samej vzhľadom na preukázaný skutkový stav. Tieto otázky tak svojim obsahom nespĺňajú povahu prejudiciálnych otázok v zmysle uvedeného článku ZFEÚ, keď - vzhľadom na ich povahu - ich prípadné zodpovedanie nemá objektívny dosah na prebiehajúcu vec.

VII. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

36. Kasačný súd v súvislosti s kasačnou sťažnosťou v prvom rade poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Na jednej strane strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Ale aj na druhej strane rozsahovo excesívna kasačná sťažnosť, ktorá je však obsahovo nesúrodá, má za následok, že sa súd pri „vysporiadaní“ takejto kasačnej sťažnosti obmedzí na podstatu veci a s jednotlivými námietkami sa prípadne vysporiada prostým odkázaním na príslušnú pasáž odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia (k tomu pozri analogicky Rozsudky Najvyššieho správneho súdu českej republiky č. k. 1AS/132/2021-30 zo 15.07.2021 č. k. 1Afs/163/2021-52 z 12.10.2021 a č. k. 3Afs/284/2022-99 zo 14.04.2023). Bolo by v rozpore so zásadou procesnej ekonomie, ak by mal súd reagovať na každé jednotlivé tvrdenie sťažovateľa, obzvlášť pokiaľ už podstatu sťažovateľových námietok vysporiadala predchádzajúca súdna a správna prieskumná inštanca a pokiaľ sťažovateľ nepredkladá argumentáciu tomuto názoru konkurujúcu.

37. Súčasne najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštanca kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov a krajských súdov, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi krajského súdu. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky obmedzuje v princípe na overenie, či správnymi orgánmi a krajským súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvozeným právnym záverom.

38. Kasačná sťažnosť sťažovateľa je síce rozsiahla (43 strán), z podstatnej časti však pozostáva z všeobecne formulovaných námietok a z množstva citácií judikatúry - bez jasne vymedzenej konotácie na predmetnú vec. Kasačná argumentácia k jednotlivým otázkam sa opakuje, nie je súrodá a logicky štruktúrovaná. Neušlo tiež pozornosti kasačného súdu, že mnohé námietky vznesené v kasačnej sťažnosti boli formulované vo veľmi všeobecnej rovine, bez poukazu na konkrétne plnenia (dodanie služieb a tovarov) či tvrdenia a dôkazy v tomto zdaňovacom období (február 2018).

39. V tomto kontexte kasačný súd opätovne poukazuje na podstatu kasačného konania, ktorého účelom nie je reagovať na každé jednotlivé tvrdenie, resp. námietku sťažovateľa, a to najmä v prípade, ak táto nebola dostatočne konkrétne vznesená. Kasačné konanie má byť v ideálnom prípade právnym dialógom v režime „creme de la creme“. Sťažovateľ by mal adresne a čo najpresnejšie pomenúvať nedostatky v konaní, príp. v rozsudku krajského súdu a čo najpresvedčivejšie prezentovať najvyššiemu správnomu súdu argumentáciu v prospech správnosti ním prezentovaného názoru. Kasačná sťažnosť by nemala byť heterogénnym súborom hoci aj vecne správnych právne relevantných tvrdení (podporených napríklad aj judikatúrou), ktoré však so súdenou vecou súvisia napr. len okrajovo, príp. sú prezentované tak, že sa v spleti tvrdení sťažovateľa stráca ich konkrétnosť a individualizácia na súdenú vec. Nie je totiž úlohou najvyššieho správneho súdu, aby tento v dokumentoch majúci často aj rozsah (menšej) knižnej publikácie, dešifroval, dohľadával alebo „prispôboval“ abstraktnú a nedostatočne špecifickú argumentáciu sťažovateľa okolnostiam súdnej veci. Takýto postup by bol nielen v rozpore s tzv. koncentračnou zásadou aplikovanou v kasačnom konaní (pozn.: okrem zákonných výnimiek), ale narušal by aj rovnosť účastníkov konania pred súdom. Navyiac, aj v kasačnom konaní nepochybne neraz platí simplex sigillum veri (jednoduchosť je znakom pravdy).

40. Vo vzťahu k súdnej veci poukazuje najvyšší správny súd na to, že v predmetnom zdaňovacom období si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane za plnenia, ktoré mu mali poskytnúť šiesti

dodávateľa, pričom sa jednalo o služby rôznej povahy a tovary, ktoré správca dane v administratívnom konaní spochybnil na základe rozlične formulovaných skutočností. Preto sa argumentácia sťažovateľa, ktorý konkrétne nepomenoval svoje výhrady k spochybneniu materiálnej existencie týchto plnení, javí ako neadresná. Vzhľadom k popísanej podobe kasačnej sťažnosti sa najvyšší správny súd v záujme zrozumiteľnosti tohto rozsudku zameria na kľúčové otázky, ktoré vzniesol sťažovateľ.

41. Kasačný súd sa najprv zaoberal námietkou, že sa krajský súd nevyporiadal so všetkými žalobnými námietkami sťažovateľa. Sťažovateľ túto námietku formuloval dvojznačne (správny súd sa venoval výlučne trom oblastiam, pričom ostatné námietky ani len v odôvodnení nespomenul, a to: a/ dĺžka daňovej kontroly, b/ vykonané dokazovanie zo strany žalovaného a správcu dane). Túto námietku tak možno vykladať jednak tak, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nespomenul okruhy uvedené v bodoch a/ a b/. To však nekorešponduje s odôvodnením napadnutého rozsudku, keď sa dĺžke daňovej kontroly správny súd podrobne venoval v bodoch 132-134 napadnutého rozsudku a dokazovaniu sa o. i. konkrétne vyjadril v bode 148 napadnutého rozsudku. Ak sťažovateľ touto námietkou - na strane druhej - myslel, že okrem okruhu námietok v bodoch a/ a b/ sa krajský súd ďalšími žalobnými námietkami nezaoberal, potom kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ neoznačil, na ktoré konkrétne námietky správny súd nereagoval. Aj s ohľadom na rozsiahlosť samotnej správnej žaloby (72 strán) bolo namieste takto všeobecne formulované námietky konkretizovať. Nie je pritom úlohou kasačného súdu nahrádzať činnosť sťažovateľa a identifikovať namiesto neho vady napadnutého rozsudku správneho súdu. Práve naopak, kasačný súd je viazaný sťažnosťnými bodmi tak, ako ich vymedzil sťažovateľ (§ 453 ods. 2 SSP).

42. S ohľadom na uvedené kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok a konštatuje, že tento netrpí nedostatkom dôvodov v takej intenzite, ktorá by opodstatňovala záver o porušení práva sťažovateľa na spravodlivý proces. V zmysle ustálenej judikatúry, správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

43. Sťažovateľ ďalej namietal zmätočnosť, ktorá mala spočívať v tom, že správca dane síce terminologicky naznačil účasť sťažovateľa v podvodnom reťazci, avšak skutkový stav nevyhodnotil z hľadiska judikatúry Súdneho dvora EÚ.

44. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V posudzovanom prípade kasačný súd uvádza, že rozhodnutia žalovaného aj správcu dane sú vnútorne konzistentné a nie sú zmätočné, keď je zrejmé, že dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa odvíjal od toho, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane skúmal počas daňovej kontroly aj to, či boli splnené podmienky daňového podvodu, avšak napokon ustálil, že neboli splnené ani hmotnoprávne podmienky (sťažovateľ napriek opakovaným výzvam správcu dane nepreukázal reálnosť - materiálnu existenciu dodaných služieb a tovarov).

45. Pokiaľ správca dane v prvostupňovom rozhodnutí a následne žalovaný v napadnutom rozhodnutí používali pojmy „zmiznutý obchodník, účelovo založená spoločnosť a pod.“, tieto sa týkali najmä spochybnenia dodania služby pitvania a chladenia hydiny od spoločnosti HYDINA SK, keď prostredníctvom podrobne opísaného podvodného konania v iných zdaňovacích obdobiach bolo spochybnené dodanie technologickej linky, na ktorej mali byť tieto služby poskytnuté. Popis podvodného konania v iných zdaňovacích obdobiach a popis obchodov týkajúcich sa technologickej linky teda slúžil na prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa. Zároveň sa nejednalo o jediné formulované pochybnosti spojené s dodaním tejto služby, keď sťažovateľ o. i. neuviedol ani osoby, ktoré sa mali podieľať na montáži linky (ktorá mala navyše byť umiestnená v prevádzkových priestoroch spoločnosti sťažovateľa) a ani osôb, ktoré mali vykonať služby na tejto linke (to popísal aj krajský súd v bode 13 napadnutého rozsudku). Sťažovateľ teda nepreukázal, že v zdaňovacom období

február 2018 mu boli poskytnuté služby uvedené na dodávateľskej faktúre od dodávateľa HYDINA SK (pitvanie a chladenie hydiny). Podľa názoru kasačného súdu takéto vymedzenie zo strany správcu dane nebolo rozporné, ani zmätočné. Zo záverov preskúmaných rozhodnutí je zrejmé, že sťažovateľ nepreukázal ani reálnosť dodania služby, t. j. splnenie hmotnoprávnych podmienok.

46. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že žalobca nepreukázal materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia (tovarov a služieb) od jednotlivých dodávateľov (HYDINA SK, EUSOS HOLDING, SOLAX Power s. r. o., BVB plus. s. r. o., Podtatranská hydina, Pro United Business s. r. o.).

47. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

48. Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že správca dane a žalovaný spochybnili reálnosť dodania tovarov a služieb - deklarovaných zdaniteľných obchodov. Dôkazné bremeno ich preukázania bolo následne na žalobcovi. V súdenom prípade bola sporná druhá podmienka na odpočítanie dane, t. j. že predmetné plnenie (dodanie tovarov a služieb) fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia).

49. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd overil, že správca dane dňa 15.11.2018 vyzval sťažovateľa na preukázanie tam uvedených skutočností vyplývajúcich z označených pochybností správcu dane k zdaňovaciemu obdobiu február 2018. Sťažovateľ (po žiadosti o predĺženie lehoty) na túto výzvu reagoval tak, že sa nevie relevantne vyjadriť odôvodniac to tým, že mu boli zo strany Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) odňaté „doklady, ktoré súvisia a čiastočne reflektujú jednotlivé spochybnované transakcie“ a že v štruktúrach jeho spoločnosti nie sú naďalej k dispozícii osoby, ktoré predmetnými informáciami disponujú. Správca dane dňa 07.01.2019 sťažovateľa opakovane vyzval na doplnenie neúplných údajov, vysvetlenie nejasností a preukázanie pravdivosti údajov zdôvodniac to tak, že v zmysle potvrdenia o zaistení vecí KFÚS tento neodňal sťažovateľovi daňové a účtovné doklady za zdaňovacie obdobie január-marec 2018. Tiež uviedol, že sťažovateľ je ďalej fungujúcou spoločnosťou a má pracovníkov zabezpečujúcich jeho chod, preto môže zabezpečiť doklady a vyjadrenia k jednotlivým bodom. Správca dane na ústnom pojednávaní dňa 17.01.2019 sťažovateľa oboznámil so zistenými skutočnosťami z výkonu daňových kontrol. Na tieto výzvy sťažovateľ odpovedal dňa 21.01.2019 tak, že od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia uplynul takmer rok a že v jeho riadiacej a vlastníckej štruktúre došlo k zmenám. Správca dane na ústnom pojednávaní dňa 07.06.2019 sťažovateľa oboznámil so zistenými skutočnosťami z výkonu daňových kontrol.

50. Sťažovateľ sa dňa 14.06.2019 vyjadril k niektorým pochybnostiam správcu dane. Z tohto vyjadrenia však podľa kasačného súdu nevyplýva, že by sa v ňom sťažovateľ relevantne vyjadril k pochybnostiam správcu dane k obchodom za zdaňovacie obdobie február 2018. Sťažovateľ sa v zásade obmedzil na konštatovanie, že správca dane podľa neho neprimerane rozšíril/preniesol dôkazné bremeno na daňový subjekt. Hoci v tomto vyjadrení spomenul obchody od dodávateľov Pro United Business s. r. o, SOLAX Power s. r. o., a BVB plus. s. r. o., EUSOS HOLDING, nemožno však tvrdiť, že by sťažovateľ týmto vyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom deklarovaných plnení za mesiac február 2018. Sťažovateľove vyjadrenia totiž boli veľmi všeobecné a ani čiastočne neboli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane. Zároveň sťažovateľ nepredložil požadované doklady (preukázanie dopravy, špecifikácia faktúr, zoznamy zamestnancov a pod.) preukazujúce jednotlivé materiálne plnenia, bez ktorých nemožno tvrdiť, že by si svoje dôkazné bremeno splnil.

51. Kasačný súd poukazuje aj na obsah relevantných pochybností správcu dane, na základe ktorých došlo k spochybneniu existencie plnenia (tovarov a služieb) vo vzťahu medzi sťažovateľom a uvedenými dodávateľmi:

- spochybnenie existencie plnenia (služieb pitvania a chladenia hydiny) vo vzťahu medzi sťažovateľom a dodávateľom HYDINA SK je popísané v bode 45 tohto rozsudku. Sťažovateľ následne neprodukoval dôkazy ani vyjadrenia, ktorými by preukazoval reálnosť dodania tejto služby;
- spochybnenie hmotnoprávných podmienok bolo v prípade dodávateľa EUSOS HOLDING s. r. o., okrem iného podporené aj spochybnením údajov na faktúre (neobsahovali žiadne potrebné údaje o rozsahu a druhu dodanej služby), pričom sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly reálny obsah vykonaných prác nekonkretizoval ani nepreukázal;
- k faktúram od spoločnosti Pro Business s. r. o. (príjemky 58551, 58805 za nákup mrazeného tovaru) správca dane žiadal predložiť doklady o preprave a skladovaní tovaru (v množstve 110 008 kg a 5 000 kg) a zdokladovať úhradu tovaru, k tomuto sa sťažovateľ nevyjadril ani nepredložil požadované doklady;
- v prípade faktúr za kuriérske služby od spoločnosti SOLAX Power s. r. o. správca dane poukázal aj na personálne prepojenie tejto spoločnosti so sťažovateľom, ale najmä žiadal preukázať, že tieto služby boli v mesiacoch január až marec 2018 reálne poskytnuté (uvedením osôb oprávnených podávať zásielky, resp. predložením dokladu o zásielke). Sťažovateľ v zmysle protokolu z daňovej kontroly nepredložil ani jeden dôkaz svedčiaci o tom, že k poskytnutiu služby (aspoň v niektorom z týchto troch po sebe nasledujúcich mesiacoch) reálne došlo a neuviedol ani jednu osobu, ktorá bola oprávnená na odosielanie zásielok;
- k prenájmu autobusu od spoločnosti BVB plus. s. r. o. správca dane žiadal preukázať materiálnu existenciu tejto služby - jej účel, trasu (odkiaľ a kam), špecifikáciu osôb, ktorých tieto autobusy prepravovali. Správca dane následne sťažovateľovi ozrejmil - upresnil, že nežiada uviesť prezenciu každého jedného cestujúceho, ktorý sa autobusom viezol za každú jednu cestu, ale požaduje uviesť nevyhnutné údaje na to, aby bolo preukázané vykonanie tejto služby. Správca dane teda sťažovateľa nezaťažil neprímeraným dôkazným bremenom. Sťažovateľ však následne účel a reálne poskytnutie tejto služby ani čiastočne nepreukázal;
- vo vzťahu k nákladom na dopravu od spoločnosti Podtatranská hydina správca dane žiadal konkretizovať túto službu, a to najmä špecifikáciou jednotlivých vozidiel, ktoré mali dopravu realizovať, ako aj ich vlastníkov, uvedením jednotlivých fariem, užívateľov vozidiel a účelu nákladov na dopravu, ale ani na tento bod výzvy sťažovateľ adresne nereagoval.

52. Vzhľadom na spochybnenie existencie plnenia (tovarov a služieb) vo vzťahu medzi sťažovateľom a uvedenými dodávateľmi, t. j. v dôsledku relevantných pochybností správcu dane, bolo následne povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukázať, k čomu však už následne zo strany sťažovateľa nedošlo, pretože tento reagoval len všeobecnými vyjadreniami, ktorými adresne a dostatočne nereagoval na jednotlivé pochybnosti (body) uvedené vo výzvach správcu dane.

53. Kasačný súd poukazuje aj na časový aspekt predmetnej veci, keď správca dane už dňa 15.11.2018 vyzval sťažovateľa na preukázanie tam uvedených skutočností vyplývajúcich z označených pochybností správcu dane k zdaňovaciemu obdobiu február 2018. Správca dane sa teda dožadoval dokladov a vyjadrení v zásade už pol roka po predmetnom zdaňovacom období. Aj preto pôsobí obrana sťažovateľa v administratívnom konaní, v zmysle ktorej požadované doklady a dôkazy nevie predložiť, ako nedostatočná.

54. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že správca dane neprihliadol na doklady ním predložené a nevykonal navrhnuté dôkazy, kasačný súd s ohľadom na všeobecnú formuláciu kasačnej námietky rovnako vo všeobecnej rovine považuje za potrebné konštatovať, že správca dane v jednotlivých výzvach pochybnosti ohľadom predložených dokladov špecifikoval a tiež sa opakovane vyjadril k návrhu na vypočutie svedkov (napr. na str. 26 a 28 a 121-122 protokolu). K M. správca dane uviedol, že tento bol spoločníkom sťažovateľa rokoch 2009-2014 a sťažovateľ neuviedol, ku ktorým obchodom sa mal vyjadriť. Kasačný súd uvedené dôvody preskúmal a tieto považuje za dostatočné na overenie, že došlo k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.

55. K problematike presúvania dôkazného bremena sa vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti

realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie 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 vyhládavacej a zásady prejednacej.“

56. Sťažovateľ má, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Úlohou správcu dane je tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybniť. V prípade ich spochybenia (k čomu v posudzovanom prípade došlo) bolo následne na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil (k čomu nedošlo). Je práve na sťažovateľovi, aby si zaobstaral vhodné dôkazy preukazujúce, že predmetné plnenie bolo reálne a nešlo o fiktívne plnenie. Pokiaľ sťažovateľ neprodukoval žiaden relevantný dôkaz a obmedzil sa v zásade len na vyjadrenia, prečo nemôže požadované dôkazy predložiť, neuniesol svoje dôkazné bremeno.

57. V tomto kontexte kasačný súd zdôrazňuje, že preskúmal aj obsah administratívneho spisu, z ktorého je podľa kasačného súdu zrejmé, čo tvorilo dôkazné bremeno sťažovateľa a na základe čoho boli jednotlivé plnenia spochybené. Aj vzhľadom na opakované výzvy a vysvetlenia správcu dane je kasačný súd toho názoru, že bolo na sťažovateľovi, aby preukázal materiálnu existenciu predmetných plnení, pričom správca dane ho o svojich pochybnostiach dostatočne poučil a tieto mu aj ďalej vysvetlil na ústnych pojednaniach.

58. Kasačný súd preskúmal aj námietku sťažovateľa, ktorou namietal, že v priebehu celého správneho konania konajúce daňové orgány nazerali na neho ako na právoplatne odsúdeného páchatela trestného činu podvodu v oblasti daní. Aj v tomto prípade sťažovateľ nijako nešpecifikoval vznesenú pochybnosť o nestrannosti a nezáujatosti zo strany daňových orgánov vo vzťahu ku konkrétnym osobám alebo úkonom. Kasačný súd preto túto námietku verifikoval vo všeobecnej rovine a konštatuje, že takýto záver nemá oporu ani v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí a ani v skutkovom stave vyplývajúcom z administratívneho spisu.

59. K námietke označenej ako účelové spochybenie predložených dôkazov, kasačný súd poukazuje na rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk 78/2019 zo dňa 31.05.2022, v ktorom kasačný súd uviedol: „68. K časti námietky týkajúcej sa neoznámenej dôvodu, pre ktorý sa začala daňová kontrola, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 46 ods. 1 prvej vety daňového poriadku, daňová kontrola je spojená s doručením oznámenia o začatí daňovej kontroly kontrolovanému daňovému subjektu. Z ustanovení daňového poriadku pritom nevyplýva, že by mal správca dane povinnosť oznamovať sťažovateľovi dôvod, pre ktorý bola voči nemu začatá daňová kontrola. [...]

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

60. V časti namietajúcej nevysporiadanie sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ kasačný súd poznamenáva, že uvedené rozhodnutia nie sú aplikovateľné na prípad sťažovateľa v tomto zdaňovacom období, keď primárnym dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH podľa preskúmaných rozhodnutí bolo nesplnenie hmotnoprávných podmienok (nepreukázanie materiálnej existencie plnenia). Kasačnému súdu je tiež známe, že podrobne sa rozborom a prípadnou aplikáciou sťažovateľom označených rozhodnutí venoval už senát 3S v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/23/2020 zo dňa 22.06.2022 (v bodoch 100 - 104), na ktoré vychodiská kasačný súd poukazuje aj v tejto veci, pričom

nevzhliadol dôvod, prečo by mal v tejto veci všeobecný poukaz sťažovateľa (bez vznesenia konkrétne formulovaných námietok) na uvedenú judikatúru zvrátiť závery krajského súdu a správnych orgánov.

61. So zreteľom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil podané námietky ako nedôvodné.

VIII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

62. Kasačný súd sa z popísaných dôvodov nestotožnil s námietkami sťažovateľa voči rozsudku správneho súdu uvedenými v kasačnej sťažnosti. Podanú kasačnú sťažnosť považuje za nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

63. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré okolnosti podľa obsahu súdnych spisov nenastali.

64. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.