

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/39/2019
Identifikačné číslo spisu: 2016200532
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2016200532.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: KASATKIN Recovery, k.s., IČO: 50 382 888, so sídlom Čajakova 13, Bratislava, správca konkurznej podstaty úpadcu BBK AGRO, s.r.o. „v konkurze“, IČO: 44 095 066, so sídlom Rudohorská 33, Banská Bystrica, zast.: Weis & Partners s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 30/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103276623/2016 zo dňa 03. júna 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/88/2016-97 zo dňa 13. decembra 2017, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103276623/2016 zo dňa 03. júna 2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 21088107/2015 zo dňa 26. októbra 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie jún 2013 určený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 200.681,32 Eur, nepriznaný nadmerný odpočet DPH v sume 195.980,93 Eur a vyrubená daň v sume 4.700,39 Eur. Dôvod určenia rozdielu dane spočíval v neuznaní odpočítania dane z dodania tovaru (kryštálového cukru) spoločnosťou SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. a z plnenia za sprostredkovanie prepravy spoločnosťou ERIVEL TRANS s.r.o. a rovnako z nepriznania oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru maďarskej spoločnosti TULL TRADE Kft.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca za zdaňovacie obdobie jún 2013 deklaroval nadobudnutie tovaru (kryštálového cukru) od dodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o.,

ktorého konateľkou je P. B.. Pri preverení dodávateľa žalobcu správca dane zistil, že spoločnosť SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. nakupovala tovar od spoločnosti LINTMAN s.r.o., ktorá nepodáva daňové priznania, nesídlí na adrese svojho sídla, nevykonáva žiadnu činnosť a je nekontaktná. V rámci vyšetrovania maďarských orgánov činných v trestnom konaní bol vypočutý konateľ spoločnosti LINTMAN s.r.o. T. Q., ktorý uviedol, že peniaze na založenie spoločnosti obdržal od A. Q., práce súvisiace s účtovníctvom spoločnosti vybavovala D. X., doklady a faktúry mu boli predkladané už opečiatkované, on nevlastní pečiatku spoločnosti, v mene spoločnosti nekonal, nevie, kto sa podieľal na rozhodovaní a činnosti spoločnosti, nebol o ničom informovaný, nikomu nedal poverenie na konanie v mene spoločnosti, nevie, kto vystavoval faktúry, odkiaľ spoločnosť nadobudla tovar (cukor), ako boli dodávky realizované, ako boli vykonané platby a kto vykonal prepravu tovaru, jeho šéfmi boli P. X. B. A. Q..

3. Žalobca za zdaňovacie obdobie jún 2013 vykázal intrakomunitárne dodanie tovaru spoločnosti TULL TRADE Kft., Budapešť, ktorá podľa zistení správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií za obdobie od 01. apríla 2013 do 30. júna 2013 nepodala daňové priznanie, nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, daň z pridanej hodnoty nebola priznaná a zaplatená. Žalobca si uplatnil aj právo na odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti ERIVEL TRANS s.r.o., ktorá zabezpečovala sprostredkovanie prepravy tovaru a podľa vyjadrenia konateľa faktúru vystavenú pre žalobcu eviduje v účtovníctve, k úhrade faktúry sa konateľ nevedel vyjadriť, preprava bola zadaná spoločnosti TULL TRADE Kft. a spoločnosť k preprave nevlastní žiadne doklady.

4. V rámci šetrenia orgánov činných v trestnom konaní bol vypracovaný nezávislým súdnym znalcom znalecký posudok, z ktorého vyplýva, že i keď existovala fakturácia za tovar medzi spoločnosťami LINTMAN s.r.o. a SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., nedochádzalo vôbec k bankovým úhradám za tovar. Časť tovaru nebola uhradená vôbec, najväčšia časť tovaru bola podľa účtovníctva započítaná formou kompenzácie (internými dokladmi), časť mala byť podľa účtovníctva uhradená v hotovosti. Zo znaleckého posudku ďalej vyplynulo, že v spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. dochádzalo k baleniu cukru, k nákupu a predaju cukru. Z predložených podkladov však podľa znaleckého posudku vyplynulo, že k tejto činnosti nedochádzalo v takom objeme ako spoločnosť eviduje. Podľa znaleckého posudku nie je možné, aby v jeden deň zo spoločnosti odviezlo naraz cukor 1.700 kamiónov, alebo aby v jeden deň zo spoločnosti muselo tento tovar (cukor) odviezť 750 kamiónov. Podľa znaleckého posudku ak nie je predpoklad, že by uvedené množstvo kamióny odviezli, tak je možné predpokladať, že uvedené množstvo tovaru nebolo ani dovezené.

5. Zo zistení správca dane ďalej vyplýva, že tovar mal byť vo veľkých množstvách uskladnený na území Slovenska len v jednom sklade v Okoči a odtiaľ mal byť vyskladňovaný aj ďalšími slovenskými spoločnosťami v reťazi. V rámci vyšetrovania orgánov činných v trestnom konaní boli Regionálnym kriminálnym riaditeľstvom Národného daňového a colného úradu Stredného Maďarska vypočutí svedkovia - vodiči motorových vozidiel pán B. K., Z. P. K., S. S., ktorí vykonávali prepravu cukru. Z výpovedí vyplýva, že v priebehu roka 2012 a 2013 boli zamestnancami spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o.. Pracovné podmienky boli dojednávané s pani P. X. B., prípadne s A. Q.. Miesto ich práce bolo v Okoči a náplňou ich práce bola preprava tovaru. Počas toho ako pracovali v spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. im bolo oznámené, že vodiči budú patriť pod spoločnosť RUDAN TRANS Kft.. Náplň ich práce a taktiež miesto výkonu sa nezmenilo, t. j. zostalo totožné ako keď pracovali v spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., zmenil sa len zamestnávateľ, t. j. názov spoločnosti, pod ktorou pracovali. Neskôr rovnakým spôsobom prešli pod spoločnosť TULL TRADE Kft.

6. Krajský súd konštatoval, že vo veci rozhodujúce a konajúce správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia a v obsahu svojich rozhodnutí, v ktorých zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu.

7. Krajský súd pripustil, že v danom prípade došlo k prekročeniu lehoty stanovenej pre prerušenie daňovej kontroly (následne v súvislosti s tým aj lehoty stanovenej procesným predpisom pre trvanie daňovej kontroly), ako to Krajský súd v Trnave konštatoval už v rozsudku č. k. 14S/32/2014 zo dňa 18. mája 2015, ktorým Daňovému úradu Trnava zakázal pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2013 a súčasne mu uložil, aby daňovú kontrolu ukončil v lehote 14 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku. Krajský súd však zastával názor, že s prekročením procesných lehôt aplikovateľné právne predpisy nespájajú žalobcom tvrdený následok - nezákonnosť protokolu z takejto kontroly a nemožnosť jeho použitia v daňovom konaní ako nezákonne získaného dôkazu. V tejto súvislosti nebolo dôvodné bez zohľadnenia okolností predmetnej veci zovšeobecňovať právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky prezentovaný v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010 a vyslovený v súvislosti s výkonom daňovej kontroly v konkrétnom prípade subjektu, ktorý podal ústavnú sťažnosť. Krajský súd dôvodil, že v prípade, na ktorý sa vzťahovalo rozhodnutie ústavného súdu daňová kontrola trvala od septembra 2002 do januára 2007, t. j. takmer 4 a pol roka, pričom dôvodom prekročenia zákonnej lehoty boli zásadné procesné pochybenia správcu dane zistené odvolacím orgánom - neprerokovanie protokolu o daňovej kontrole, neukončenie daňovej kontroly a nedostatky zistenia skutkového stavu veci. Naproti tomu daňová kontrola v prejednávanej veci trvala od októbra 2013 do októbra 2015 a dôvodom jej prerušenia bola potreba zabezpečenia zistení prostredníctvom inštitútu medzinárodnej výmeny informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárneho dodania tovaru, pričom nedôvodnosť tohto postupu správcu dane nekonštatoval súd v konaní pod sp. zn. 14S/32/2014 a nemožno o nej usudzovať ani v danom konaní. Odhliadnuc už od nedostatku právnej úpravy podporujúcej stanovisko žalobcu potom krajský súd, aj s prihliadnutím na skutočnosť, že dobu trvania poskytnutia požadovanej informácie dožiadaným orgánom iného štátu rozhodujúci správca dane objektívne nemôže zásadne ovplyvniť, námietke žalobcu v tomto smere nepriznal právnu relevanciu.

8. Výsledky dokazovania aj podľa vyhodnotenia krajským súdom nebolo možné považovať za preukazujúce dodanie tovaru, či už zo strany dodávateľa žalobcu alebo žalobcom jeho tvrdému odberateľovi žalobcom deklaroványm spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňoval záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane, resp. oslobodenia od dane. Krajský súd pripustil, že tieto zistenia primárne spočívali v okolnostiach týkajúcich sa tretích subjektov - dodávateľov a odberateľov žalobcu, čo bolo však vzhľadom na potrebu preukazovania reálnosti dodávateľsko-odberateľských vzťahov logické a nevyhnutné. Nešlo o zistenia týkajúce sa protiprávných úkonov tretích osôb, v súvislosti s ktorými by bolo dôvodné posudzovať, ako to namietal žalobca, vedomosť alebo možnosť vedomosti daňového subjektu o protiprávnosti týchto úkonov, či jeho priame zapojenie sa do nich.

9. Krajský súd uviedol, že zneužiteľnosť a zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať existenciu nároku nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklaroványm spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklaroványm spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia deklarováných dodávok vyplývali z okolností týkajúcich sa spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. a jej schopnosti plnenia dodávok zaznamenaných v účtovníctve spoločnosti podľa záverov znaleckého posudku, z okolností týkajúcich sa spoločnosti LINTMAN s.r.o. spočívajúcich v absolútnom nedostatku účasti konateľ a spoločnosti na jej činnosti a naopak riadení spoločnosti konateľkou SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., z okolností týkajúcich sa úhrad realizovaných v obchodnom reťazci formou postúpenia pohľadávok a ich vzájomným započítaním a v neposlednom rade z tvrdenia žalobcu o dôvode jeho zapojenia sa do obchodu ako medzičlánok spoločností SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. a TULL TRADE Kft., ktoré inak obchodovali priamo. Dôvodom podľa žalobcu mal byť nesplnený prísľub SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. dodať žalobcovi pomerne veľké množstvo cukru, o dodávku ktorého bol žalobca požiadaný spoločnosťou COOP Jednota a na ktorú dodávku si žalobca dojednal úver banky, keď predpokladaný dodávateľ sa cítil zodpovedný za zmarený obchod a žalobcovi ponúkol príležitosť

realizovať získané financovanie na dodávky cukru do Maďarska spoločnostiam SDA SOVEREIGN Distribution AG a TULL TRADE Kft., ktorý dôvod nebol potvrdený konateľkou SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., nepotvrďovalo ho vyjadrenie COOP Jednoty, ktorá potvrdila iba bežné obchodné jednanie so žalobcom bez uzavretia dohody, ani tvrdý spôsob úhrady dodávky tovaru.

10. Krajský súd záverom konštatoval, že závery prijaté správcom dane vychádzajúce nielen z týchto zistení nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Mal za to, že zo strany daňových orgánov nešlo o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcej vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie a oslobodenie od dane uplatnil a ktorý pri potrebnej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich ako s tvrdými okolnosťami jeho zapojenia sa do obchodného reťazca, tak aj so samotnou realizáciou deklarovaných obchodov. Podľa krajského súdu správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale aj z materiálnej stránky a pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam ozrejmým v obsahu ich rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania.

11. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že v konaní úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal s poukazom na skutočnosť, že žalovaný sa práva na ich náhradu voči žalobcovi vzdal.

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie orgánu verejnej správy zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Dôvodil, že sám žalovaný pripustil existenciu tovaru (cukru), ale nie v takom množstve, ako bolo žalobcom pri sporných obchodoch deklarované. Žalobcovi preto nebolo jasné, prečo správca dane nepriznal uplatnený nadmerný odpočet DPH vo všetkých obchodných prípadoch, keď nespochybňuje reálne dodanie tovaru. Zdôraznil, že žalovaný nemôže nepriznať všetky dodávky cukru, ale má vyselektovať, ktoré dodania boli skutočné a ktoré nie. Uviedol, že nakupoval cukor a dodával ho do Maďarska s maržou cca 10 % a keďže mal všetky dodávateľské faktúry zaúčtované v účtovníctve, nemohol profitovať na čerpaní nadmerných odpočtov DPH, pretože DPH je v tomto prípade nulová. To, že maďarská spoločnosť TULL TRADE Kft. nepodala daňové priznanie a nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa žalobcu neznamena, že tovar nebol do Maďarska dodaný. Poukázal na to, že nemohol ovplyvniť konanie tejto spoločnosti. Naopak, všetky svoje povinnosti si splnil.

14. Mal za to, že v danom prípade boli splnené všetky zákonom stanovené požiadavky pre odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej aj ako „zákon o DPH“). Závery správcu dane žalobca považoval za účelové bez podložených relevantných dôkazov. Poukázal na to, že jeho povinnosťou bolo predložiť faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH. V tejto súvislosti dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 401/09-17 s tým, že svoju povinnosť tvrdiť a dôkaznú povinnosť si splnil tým, že predložil správcovi dane všetky zákonom požadované náležitosti potrebné pre odpočítanie dane. S odkazom na § 24 ods. 2 daňového poriadku uviedol, že správca dane je zaťažovaný dôkazným bremenom a je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nie len stroho sa odvolávať na ustanovenia zákona o DPH. S poukazom na judikatúru českého najvyššieho súdu (5Afs15/2010, 5Afs131/2014) a Európskeho súdneho dvora (C-354/03, C-353/03, C-484/03, C-439/03, C-78/12, C-131/13) uviedol, že už počas daňovej kontroly sa vyskytla zásadná otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcom a správcom dane, a to za situácie, ak prijaté plnenie materiálne existovalo. Namietal, že túto otázku ignoroval nielen správca dane, ale aj krajský súd.

15. Ďalej žalobca poukázal na výpoveď p. B. zachytenú v zápisnici o výsluchu obvineného ČVS: PPZ-

128/NKA-FP-ST-2014 zo dňa 31. marca 2015, z ktorej je zrejmé, že nedošlo s nárázovému vývozu tovaru (cukru) v priebehu jedného dňa, ale došlo k zjavnej administratívnej chybe, kedy bola zmluva o postúpení pohľadávky omylom považovaná za faktúru. Na tento omyl však správca dane nereflektoval, vôbec ho nevyhodnotil a ďalej narábal s faktom o nemožnom nárázovom vývoze cukru. K zmluve o postúpení pohľadávky medzi žalobcom a spoločnosťou SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. žalobca uviedol, že predmetom tejto zmluvy bola pohľadávka žalobcu voči spoločnosti TULL TRADE Kft., pričom sa jedná o bežný spôsob narábania s pohľadávkami.

16. Podľa žalobcu skutočnosť, že tovar bol v júni 2013 dodaný spoločnosti TULL TRADE Kft., je možné vyvodzovať aj z obsahu dožiadaných informácií týkajúcich sa tejto spoločnosti, z ktorých je zrejmé, že tovar (kryštálový cukor) bol ďalej distribuovaný spoločnostiam, ktoré sú uvedené ako konečný príjemca na nákladných listoch (CMR). Vo vzťahu k svedeckým výpovediam vodičov považoval žalobca za podstatné to, že potvrdili prepravu tovaru (kryštálového cukru) odberateľovi do Maďarska a bola teda potvrdená existencia tovaru, čo má podľa žalobcu väčšiu dôkaznú silu, pretože aj keď odberateľ intrakomunitárnu dodávku tovaru nepriznal, nie je možné prijať jednoznačný záver o tom, že dodávka nebola uskutočnená. S poukazom na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 uzavrel, že svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnosti materiálneho plnenia (existencie tovaru) vyčerpal, a teda správca dane mal preukázať, že tovar (cukor) nebol fyzicky dopravený odberateľovi TULL TRADE Kft., čo však splnené nebolo. Žalobca odmietol akékoľvek tvrdenia o účelovom materiálnom a personálnom prepojení, ako aj tvrdenia o umelom a neopodstatnenom vsunutí žalobcu ako nepotrebného článku medzi dodávateľom a odberateľom s cieľom získania daňovej výhody.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom krajského súdu a kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

19. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013.

20. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH (v znení účinnom do 31. decembra 2013) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

21. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom do 31. decembra 2013) oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

22. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH (v znení účinnom do 31. decembra 2013) právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (v znení účinnom do 31. decembra 2013) platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

24. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH (v znení účinnom do 31. decembra 2013) právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

25. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

26. Podľa § 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.

27. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

28. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

29. 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.

30. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/16/2019 zo dňa 20. mája 2020 v právnej veci rovnakých účastníkov, ktorého relevantnú časť odôvodnenia v doslovnom znení preberá:

„...60. Kasačný súd sa zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly.

61. Z administratívneho spisu vyplynulo, že daňová kontrola bola začatá dňa 16.10.2013. Na základe rozhodnutia Daňového úradu Trnava, pobočka Senica, č. 9212401/5/877946/2014 zo dňa 07.03.2014 bola prerušená odo dňa 10.03.2014 do dňa doručenia odpovede na dožiadanie z Maďarskej republiky, pretože v priebehu kontroly bolo zistené, že daňový subjekt dodal tovar do Maďarskej republiky spoločnosti TULL TRADE kft. Daňová kontrola bola ukončená dňa 26.06.2015 a odpoveď zo strany Maďarskej republiky bola doručená Daňovému úradu Trnava, pobočka Senica dňa 02.03.2016.

62. V súvislosti s námietkou sťažovateľa prekročení maximálne povolenej lehoty na výkon daňovej kontroly kasačný súd odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27. júla 2016, sp. zn. 3Sžf/46/2015, v zmysle ktorého „ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov).

Túto skutočnosť je podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, a to čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerušením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva a ani nepožaduje od neho plnenie povinností vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, v prípade dôvodného podozrenia o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overuje podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Navyše ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo dňa 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 prepracované znenie).“

63. Maďarský správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií uviedol, že deklarovaný odberateľ - spoločnosť TULL TRADE Kft. za príslušné zdaňovacie obdobie júl 2013 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty nepodala, intrakomunitárne dodávky kryštálového cukru nepriznala a neodviedla daň z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu. Podnikateľskou činnosťou tejto spoločnosti je predaj ostatných motorových vozidiel. Rovnako zo zistení vyplynulo, že je vyšetrovaná maďarskými daňovými, policajnými a colnými orgánmi v súvislosti s reťazovými podvodmi s predajom kryštálového cukru.

64. Kasačný súd sa stotožňuje so zisteniami správcu dane, že v rámci preverovaných reťazcov boli preukázané personálne prepojenia spoločností. V spoločnosti LINTMAN s.r.o., ktorá v reťazci vystupovala ako dodávateľ kryštálového cukru do spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bol konateľom T. a účtovníctvo viedla IIX. V spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bola konateľkou P. preprava bola riadená v sídle tejto spoločnosti v Okoči osobou E. (konateľ ERIVEL TRANS s.r.o.), a to za spoločnosť SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o., RUDAN TRANS Kft., TULL TRADE kft. Sťažovateľ deklaroval sprostredkovanú prepravu od spoločnosti ERIVEL TRANS s.r.o. a jeho dodávateľom cukru bola v predmetnom zdaňovacom období spoločnosť SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. Postavenie daňového subjektu v obchodovaní medzi spoločnosťami SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. a TULL TRADE Kft., u ktorých existovalo ekonomické, majetkové, personálne prepojenie, pričom nepotrebovali medzi sebou ďalší medzičlánok, považuje kasačný súd za umelé a ekonomicky neopodstatnené.

65. V danom prípade nebolo preukázané reálne uskutočnenie všetkých dodávok cukru v jednotlivých dodávateľských stupňoch. Dopravu vykonávali stále tie isté vozidlá, vodiči nákladných áut boli riadení tými istými ľuďmi, z toho istého miesta (Okoč), avšak raz ako zamestnanci SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., RUDAN TRANS Kft. alebo TULL TRADE Kft.

66. Kasačný súd rovnako ako krajský súd je toho názoru, že uvedené spoločnosti nasimulovali situáciu tak, aby sťažovateľ mohol získať nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu z nákupu tovaru od spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. (dodávateľ) a spoločnosti LINTMAN s.r.o. (dodávateľ dodávateľa), pričom tento cukor dodával ďalej do Maďarska ako intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane.

67. Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a v nadväznosti naň, aj

právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

68. Kasačný súd uvádza, že správca dane vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

69. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že 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.

70. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

71. V prípade, že daňové orgány oprávnené a dôvodne spochybnia existenciu a pôvod tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, je dôvodne namiesto otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 31. januára 2018, sp. zn. 6Sžfk/30/2017).

72. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúca pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Maďarskej republiky urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.“

31. Kasačný súd súčasne odkazuje na ďalšie rozsudky tunajšieho súdu v obdobných veciach týkajúce sa iných zdaňovacích období vedené pod sp. zn. 5Sžfk/7/2019 zo dňa 19. novembra 2020, sp. zn. 6Sžfk/55/2019 zo dňa 15. októbra 2020, sp. zn. 8Sžfk/3/2019 zo dňa 08. júla 2020 a sp. zn. 10Sžfk/4/2019 zo dňa 30. júna 2020.

32. Kasačný súd záverom s poukazom na § 441 SSP dopĺňa, že dôvody uvedené vo vyjadrení žalobcu ku kasačnej sťažnosti (pripis zo dňa 17. septembra 2019) nepovažoval za spôsobilé osobitného odôvodňovania, keďže v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Navyše relevantné otázky posudzovania zákonnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu boli v danej veci zodpovedané vyššie. Tiež podľa § 445 ods. 2 SSP je možné sťažnostné body meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

33. Kasačný súd tak vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú postačujúce východiská pre vyslovenie záveru krajského súdu o nedôvodnosti žaloby, a preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP zamietol.

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

35. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.