

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/95/2020
Identifikačné číslo spisu: 1013200607
Dátum vydania rozhodnutia: 27.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1013200607.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: ZENEKAR, s.r.o., so sídlom Karloveská 32, 842 02 Bratislava, IČO: 454 350 57, právne zastúpeného spol. Benkóczki, Baláž - advokáti, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36A, 811 09 Bratislava-Staré mesto, IČO: 35 917 148, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/56920/2013 5062-r z 8. februára 2013 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/82/2013-117 zo 14. júna 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/82/2013-117 zo 14. júna 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/56920/2013 5062-r z 8. februára 2013 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9102407/5/3026842/2012/Str zo dňa 23.12.2012 o nepriznaní nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 329.593,65 eur a vyrubení rozdielu DPH v sume 331.016,83 eur.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd uviedol, že v prvom rade posudzoval zákonnosť postupu daňových orgánov v súvislosti s dodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a tiež skúmal či vyvedené právne závery daňových orgánov zodpovedajú skutkovým zisteniam obsiahnutých v administratívnom spise i aplikovaným ustanoveniam právneho poriadku. Z obsahu administratívneho spisu správny súd ustálil, že správca dane pred uplynutím zákonnej 6-mesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly požiadal nadriadený orgán o jej predĺženie, žalobcu však o tom neupovedomil. S odstupom približne 6 týždňov od podania žiadosti však žalobcovi oznámil, že nakoľko daňovú kontrolu

nebolo možné ukončiť do 6 mesiacov odo dňa jej začatia, požiadal o predĺženie lehoty, aj s uvedením dôvodov a údajom o tom, že lehota na vykonanie kontroly bola predĺžená nadriadeným orgánom o 6 mesiacov. Aj keď zákon výslovne nestanovuje lehotu na splnenie uvedených notifikačných povinností, mal by správca dane kontrolovanému daňovému subjektu oznámiť, že nemôže daňovú kontrolu ukončiť do 6-tich mesiacov odo dňa začatia ešte pred uplynutím tejto lehoty, aby daňový subjekt bol informovaný o tom, že zásah do jeho práv spojený s výkonom daňovej kontroly môže aj po uplynutí zákonnej 6-mesačnej lehoty pokračovať. V danom prípade sa začala daňová kontrola 19. októbra 2011 a ukončená mala byť najneskôr 19. apríla 2012, pričom správca dane upovedomil žalobcu o neukončení daňovej kontroly v 6-mesačnej lehote a zároveň o predĺžení lehoty na jej vykonanie až po rozhodnutí nadriadeného orgánu. Tento postup podľa názoru správneho súdu nebol v priamom rozpore so znením zákona, správny súd však zotrval na názore, že o neukončení daňovej kontroly v zákonom predpokladanom čase by mal byť daňový subjekt informovaný ešte pred uplynutím zákonnej lehoty. Pokiaľ ide o formu upovedomenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, správny súd mal za to, že žalovaný ako nadriadený orgán správcovi dane v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. rozhodol o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly neformálnym oznámením, ktoré zaslal len správcovi dane. Napriek tomu, že predĺžením lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa daňovému subjektu predlžuje povinnosť strpieť úkony správcu dane spojené s daňovou kontrolou, nebol podľa názoru správneho súdu rozumný dôvod trvať na tom, aby sa o predĺžení lehoty rozhodovalo vo forme rozhodnutia so zákonom predpísanými náležitosťami a už vôbec nie podľa Správneho poriadku, ktorý sa na daňové konanie nevzťahuje. V tomto smere sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu. Čo však považoval správny súd za rozhodujúce, bolo že uplatnený postup správcu dane i žalovaného v súvislosti s predĺžením lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemohol mať za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia, nakoľko o predĺžení rozhodol kompetentný orgán a žalobca bol o jeho rozhodnutí upovedomený. Daňová kontrola bola vykonaná v rámci predĺženej lehoty a preto žiadne porušenie zákona v postupe daňových orgánov, ktoré by mohlo mať za následok ujmu na právach žalobcu, v prejednávanej veci nenastalo.

3. Správny súd ďalej uviedol, že správca dane vykonaným šetrením dostatočne podložil a rozumne zdôvodnil svoje pochybnosti o žalobcom predložených daňových a účtovných dokladoch a jeho záver o nepreukázaní reálneho uskutočnenia deklarovaných obchodov bol v medziach zákona.

4. Žalovaný a tiež správca dane vo svojich rozhodnutiach tvrdili, že v konaní (daňovou kontrolou) bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebegli spôsobom tvrdným žalobcom, a to najmä z dôvodu, že žalobca nepreukázal ich reálnosť, nepredložil dostatočné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca podľa daňových orgánov neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných vo faktúrach od dodávateľa, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Žalobca v rámci daňovej kontroly predložil doklady, podľa ktorých nakúpil drogistický tovar značnej hodnoty od spoločnosti TEFNUT, s.r.o., ktorá ho nadobudla od spoločnosti CREATIVE SEED, s.r.o., tá ho zase nadobudla od spoločnosti LÍBAL s.r.o.. Faktúrami doložil aj vykonanie dopravy tovaru. Verziu žalobcu potvrdzoval aj bývalý konateľ spoločnosti CREATIVE SEED, s.r.o. P. K., hoci vypovedal pred miestne príslušným správcom dane až po ukončení daňovej kontroly u žalobcu.

5. Dôveryhodnosť každej obchodnej a účtovnej operácie sa odvíja od jej ekonomického zmyslu, ktorý daňový subjekt sleduje. Tento ekonomický dôvod či podnikateľský zámer by mal byť z dokladov zrejмый, resp. ľahko vysvetliteľný. Daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane, musí vedieť preukázať, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo a že tento obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Racionálne zmysľajúci podnikateľ nepochybne vie, prečo daný tovar nakúpil a ako ho hodlá za pomoci svojich podnikateľských kapacít použiť na svoje podnikanie. Ekonomický dôvod (kauzu) transakcie, u ktorej správca dane zistí dôvodné pochybnosti o jej reálnom uskutočnení, nestačí v rámci daňovej kontroly doložiť daňovými a účtovnými dokladmi. Je potrebné vysvetliť, akú podnikateľskú príležitosť daňový subjekt sledoval, keďže podnikaním nie je vytváranie viac či menej hodnoverných daňových a účtovných dokladov, ale sústavná činnosť uskutočňovaná samostatne

podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dlhu dosiahnutie zisku (§ 2 Obchodného zákonníka). Skutkové zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že skutočným obsahom deklarovanych obchodných transakcií bolo profitovanie na odpočítaní dane z pridanej hodnoty, nakoľko žiaden iný prínos pre žalobcu z predmetných nákupov nebol v konaní zdokumentovaný ani špecifikovaný. V spoločnostiach tvoriacich reťazec LÍBAL, s.r.o. - CREATIVE SEED s.r.o. - TEFNUT s.r.o. - Zenekar, s.r.o. (žalobca) išlo pri medzi nimi prebiehajúcich transakciách vždy o navýšenie ceny, pričom správny súd postrehol na uvedených transakciách dve skutočnosti svedčiace o tom, že hlavným a jediným cieľom uvedených obchodov bolo profitovanie na systéme DPH a získanie nenáležitej daňovej výhody. V prvom rade žalobca nakúpil tovar, ktorého cena enormne presunom z jedného podnikateľa na ďalších vzrástla, pričom však obchodovanie bolo nelogicky na malom území medzi viacerými subjektmi, pričom žiadna špeciálna okolnosť nebránila žalobcovi tovar nakúpiť priamo od prvého (súdu) známeho dodávateľa. Navyše tovar deklarován ako predmet obchodu zostarol medzičasom o jeden rok a napriek tomu jeho cena bola takmer trikrát vyššia. Nie je vôbec uveriteľné, že podnikateľ riadiaci sa zdravým rozumom a priemerným obchodníckym citom nakúpi tovar, ktorý nie je ničím osobitý a je starší za cenu trikrát vyššiu, ako by zaplatil od „priameho“ dodávateľa. Zároveň (v druhom rade) si správny súd všimol, že žalobca nevedel vysvetliť ani zdokladovať, aký zámer prinášajúci mu predpoklad zisku mal s predmetným tovarom. Počas daňovej kontroly žalobca nepredložil svoj podnikateľský zámer, ako mienil zobchodovať tovar takmer v polmiliónovej hodnoty pozostávajúci z viac ako 129.000 kusov zubných kefiek. Správca dane dokonca zistil, že takýto objem zubných kefiek je vyšší ako celkové množstvo obdobného tovaru ponúkaný obchodnými reťazcami na celom území Slovenskej republiky. Na základe uvedeného správny súd nielenže pochyboval o reálnosti žalobcom deklarovanych obchodov, ale dokonca nadobudol presvedčenie, že závery daňových orgánov, že žalobca bol súčasťou obchodného reťazca firiem, ktorých cieľom bolo podvodným konaním profitovať na systéme DPH sú presné a výstižné.

6. Správny súd uzavrel, že vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovanych zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, naopak, je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný tovar bezpochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

7. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom právo na ich náhradu nepriznal, keď žalobca nebol v konaní úspešný a u úspešného žalovaného nezistil dôvody podľa § 168 S.s.p..

8. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. i) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri

rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci a že nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti; a navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie.

9. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ takmer doslovne zopakoval žalobné dôvody, pričom namietal, že sa s jednotlivými žalobnými dôvodmi správny súd náležite nevysporiadal a to napriek tomu, že mu to bolo uložené v rámci zrušujúceho uznesenia Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/125/2014-102 z 25. januára 2017. Sťažovateľ mal za to, že sa len zopakovala situácia z predchádzajúceho štádia konania, a že správny súd opäť rozhodol nezákonným spôsobom, keď napadnuté rozhodnutie nespĺňa kritéria zákonného rozhodnutia. Správny súd v podstate nevyslovil žiadny ucelený právny názor, ktorý by zároveň oprel o konkrétne dôkazy či skutočnosti, ktoré v rámci svojej činnosti identifikoval alebo zistil.

10. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ opätovne namietal dĺžku daňovej kontroly, ako aj skutkové a právne závery správcu dane. Sťažovateľ namietal závery konštatované v bode 48. napadnutého rozhodnutia, keď úvahy správneho súdu tam predstavujú ničím nepodložené špekulácie. Nie je zrejmé na základe akej konkrétnej skutočnosti správny súd konštatoval, že sťažovateľ nevedel vysvetliť a zdokladovať svoj zámer s nadobudnutým tovarom, keď správca dane v daňovej kontrole túto skutočnosť nijako nerozporoval a sústreďoval sa na preukázanie skutočného dodania (vrátane prepravy) tovaru. Rovnako nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych dôkazov, analýz alebo štúdií správny súd vyhodnotil, že objem zubných kefiek, ktorý bol predmetom dodania tovaru bol vyšší ako celkové množstvo obdobného tovaru ponúkaného obchodnými reťazcami na celom území SR. Správny súd hodnoverne nevysvetlil prečo „zrazu“ do svojich úvah zapojil zjavne „odkopírované“ domnienky žalovaného o objeme a množstve tovaru a pod., resp. na základe akých skutočností uvažoval len o slovenskom trhu, najmä za situácie, že Slovensko je súčasťou spoločného európskeho trhu a pod. Navyše, ako je zrejmé zo súdneho spisu, tovar bol žalobcom, v rámci výkonu jeho podnikateľskej činnosti, napokon vcelku predaný do zahraničia. Žalobca transakciu zrealizoval a súdu doložil relevantné dôkazy (č. l. 85-94 pozn. kasačného súdu). Právne posúdenie správneho súdu o vzniku nároku sťažovateľa na uplatnenie dane je preto nesprávne. Sťažovateľ mal za to, že vyššie uvedené úvahy správneho súdu predstavujú iba snahu odoprieť sťažovateľovi jeho nárok, a to za cenu uvedenia akýchkoľvek dôvodov, hoci aj nepravdivých alebo čo najvšeobecnejších. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči konštatovaniu správneho súdu, že mal byť súčasťou obchodného reťazca firiem, ktorých cieľom bolo podvodným konaním profitovať na systéme DPH. V tejto súvislosti správny súd opätovne zámerné prehliadol fakt, že v danom prípade bola dodávka dotknutého tovaru predmetom viacerých kontrol, ktoré boli vykonané mimo daňovej kontroly sťažovateľa, a to bez akéhokoľvek nálezu. Samotná táto skutočnosť, ktorá predstavuje relevantný a významný dôkaz o zákonnosti celej transakcie, ktorý správny súd nepochopiteľne prehliadol, vyvracia neopodstatnené až nenáležité závery o daňovom podvode.

11. Sťažovateľ uzavrel, že podmieňovanie uznania nároku na odpočet DPH pri tovare jeho ďalším predajom alebo speňažením, nemá žiadnu oporu v zákone a je v rozpore so zásadou, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, lebo zabezpečuje neutralitu dane a konečné zdanenie len pridanej hodnoty (rozsudok ESD v prípade Mahagében - rozsudok C-80/11 spojený s prípadom Dávid - rozsudok C-142/11, a to body 38 a 39). Sťažovateľ mal za to, že splnil všetky predpoklady na priznanie nároku na odpočet DPH, keď predložil správcovi dane všetky jemu dostupné dôkazy vrátane faktúr a dokladov o preprave. Dodanie tovaru od subjektu, od ktorého tovar daňový subjekt nadobudol, bolo preverené inou daňovou kontrolou, a to bez akéhokoľvek nálezu. Na druhej strane správca dane neprodukoval žiaden dôkaz, ktorým by reálne dodanie tovaru vylúčil alebo aspoň spochybnil.

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd sa vecou náležite zaoberal a vyhodnotil a posúdil všetky primárne žalobné dôvody. Správny súd rozhodol správne, keď zamietol žalobu a vyvodil správny právny záver, že boli naplnené podmienky neuznania odpočítania dane z

deklarovaných nákupov drogistického tovaru. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. januára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

14. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

15. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

16. Sťažnostné námietky sťažovateľa možno rozdeliť do dvoch kategórií, a to procesné námietky prekročenia prípustnej dĺžky daňovej kontroly a námietky smerujúce k právnomu posúdeniu záverov o umelom charaktere zdaniteľných plnení v kontexte odôvodnenia napadnutého rozsudku.

17. Vo vzťahu k námietkam prekročenia prípustnej dĺžky daňovej kontroly kasačný súd odkazuje na uznesenie Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/125/2014-102 z 25. januára 2017, kedy sa už námietkami sťažovateľa komplexne zaoberal, pričom dospel k záveru o ich nedôvodnosti. Relevantnú časť odôvodnenia kasačný súd uvádza:

„Na odvolacie námietky žalobcu ohľadne dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly najvyšší súd uvádza, že zákon č. 511/1992 Zb. v ustanovení § 15 ods. 17 stanovuje základnú zákonnú dĺžku daňovej kontroly na šesť mesiacov, s možnosťou jej predĺženia v odôvodnených prípadoch najviac o šesť mesiacov. O predĺžení lehoty rozhoduje orgán najbližšie nadriadený správcovi dane, pričom rozhodnúť o predĺžení môže len pred uplynutím základnej šesťmesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Ustanovenie § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. ukladá správcovi dane v prípade predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly povinnosť upovedomiť o tejto skutočnosti kontrolovaný daňový subjekt (spolu s uvedením dôvodov predĺženia), pričom lehotu na takúto upovedomenie zákon nestanovuje.

Najvyšší súd súhlasí s názorom krajského súdu, že ak správca dane nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov, mal by túto skutočnosť kontrolovanému daňovému subjektu oznámiť ešte pred uplynutím tejto lehoty, avšak výslovne mu zákon túto povinnosť neukladá a v praxi môže byť častokrát objektívne nemožné takúto požiadavku naplniť (keď dôjde k predĺženiu lehoty tesne pred jej uplynutím, logicky bude o tom daňový subjekt informovaný až po uplynutí základnej šesťmesačnej lehoty). Pre posúdenie prejednávanej veci je podstatné, že správca dane požiadal o predĺženie zákonnej šesťmesačnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly (s uvedením dôvodov žiadosti) ešte pred jej uplynutím, a že nadriadený orgán v tejto lehote o žiadosti správcu dane rozhodol a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil. Upovedomením žalobcu o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly až po uplynutí základnej zákonnej šesťmesačnej lehoty na jej vykonanie správca dane nepostupoval v rozpore s platným procesným predpisom a svojím postupom preto nezasiahol do práv žalobcu takým spôsobom a v takom

rozsahu, aby to bolo dôvodom na konštatovanie nezákonnosti následne vydaného rozhodnutia.

Pokiaľ ide o formálnu stránku úkonu, ktorým je o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly rozhodnuté, najvyšší súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, že nadriadený orgán nevydáva o predĺžení lehoty rozhodnutie. V ustanovení § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. je výslovne uvedené, že kontrolovaný daňový subjekt má byť o predĺžení lehoty písomne upovedomený. Ak by bolo potrebné vo veci vydať riadne rozhodnutie so všetkými formálnymi náležitosťami, zákon by to výslovne stanovil. O predĺžení lehoty rozhoduje nadriadený orgán na žiadosť správcu dane a nie je dôvod vo vzťahu k prvostupňovému správnenému orgánu vydávať také formálne rozhodnutie, aké sa vydáva vo vzťahu ku kontrolovanému daňovému subjektu, keď sa rozhoduje o jeho právach a povinnostiach. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na to, že aj v prípade začatia daňovej kontroly sa o tejto skutočnosti nevydáva rozhodnutie, ale formálnym úkonom správcu dane voči daňovému subjektu je v tomto prípade písomné oznámenie.

Pokiaľ žalobca namietal, že v oznámení daňového úradu absentuje dôvod predĺženia daňovej kontroly, najvyšší súd s tvrdením žalobcu nesúhlasí, nakoľko upovedomenie o predĺžení lehoty zo dňa 3.5.2012 obsahuje dôvody, z ktorých správca dane žiadal lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžiť a ktoré evidentne nadriadený orgán považoval za odôvodňujúce vyhovie žiadosti, čím bola povinnosť ustanovená v § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. naplnená.“

18. Vo vzťahu k záverom správneho súdu o umelom charaktere zdaniteľných plnení kasačný súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil a ustálil skutkový stav zhodne, ako žalovaný a správny súd a stotožnil sa so záverom správneho súdu o umelo (podvodnom) charaktere sporných zdaniteľných plnení.

19. Kasačný súd poukazuje na závery žalovaného, ktorý na základe správcou dane vykonaných dôkazov ustálil, že: „...v spoločnostiach LÍBAL, s.r.o., Košice - CREATIVE SEED s.r.o. Košice - TEFNUT s.r.o., Košice - ZENEKAR, s.r.o. Bratislava, pri týchto reťazových transakciách išlo vždy o navýšenie ceny, nakoľko táto pri zistených transakciách značne stúpala. Napr. zubná kefka DELFI FA-611 bola predávaná spoločnosťou CREATIVE SEED s.r.o. spoločnosti TEFNUT s.r.o. za 3,04 eura bez DPH, no spoločnosť TEFNUT s.r.o. spoločnosti ZENEKAR, s.r.o. ju už predáva za 7,06 eura bez DPH. Cena zubnej kefky ERGO S 407 sa týmto spôsobom zmenila zo sumy 2,51 eura bez DPH na sumu 7,06 eura bez DPH atď., a to spoločnosť TEFNUT s.r.o. tovar mala podľa predložených dokladov skladovať viac ako jeden rok. Počas celej doby daňovej kontroly spoločnosť ZENEKAR, s.r.o. sa nezmienila a nepredložila žiaden podnikateľský zámer, aký mala s nakúpeným tovarom značnej, bežmála polmilionovej hodnoty, neuviedla dôvod, na základe ktorého sa rozhodla takmer pol milióna eur investovať do nákupu viac ako 129 000 zubných kefiek bez toho, aby mala dohodnutý odber aspoň určitej minimálnej časti tovaru. Pritom už nákupná cena zubných kefiek je vyššia, ako je obdobný tovar ponúkaný vo väčšine obchodných reťazcov na Slovensku. Pritom, ako vyplýva aj z podaného odvolania, predmetný tovar má stále byť majetkom spoločnosti ZENEKAR, s.r.o. ...Zistený obchodný reťazec sa práve vyznačuje tým, že jeho jednotlivé prvky medzi sebou nadväzujú bežné obchodné vzťahy v rámci svojho podnikania, z ktorých väčšina nevyvoláva žiadne podozrenie ohľadne svojho ekonomického účelu, posudzované však v svojom úhrne tieto jednotlivé vzťahy tvoria uzavretú množinu, v ktorej koluje stále rovnaký predmet obchodu. Cena tohto predmetu pri každej transakcii stúpa, konečný, odvolávajúci sa daňový subjekt tovar nepredáva, len si nárokuje odpočítanie dane zo štátneho rozpočtu vo výške 329 593,65 eura. ...Podľa výpisu z Obchodného registra spoločnosť LÍBAL, s.r.o. sídlila na Záhradníckej 68 v Bratislave od 9.10.2009 do 11.2.2010, spoločnosť CREATIVE SEED s.r.o. od 24.10.2009 do 28.01.2010, spoločnosť TEFNUT s.r.o. od 8.10.2009 do 9.8.2011, z čoho vyplýva, že všetky tieto spoločnosti mali rovnakú adresu sídla minimálne od 9.10.2009 do 28.1.2010. Spoločnosti LÍBAL, s.r.o. a CREATIVE SEED s.r.o. sídlili určitú dobu aj na rovnakej adrese Ružová dolina 6, Bratislava, a to CREATIVE SEED s.r.o. od 29.1.2010 do 18.3.2011 a LÍBAL, s.r.o. od 12.2.2010 do 30.09.2010, teda aj v dobe ich spoločných obchodov, keď mal prebehnúť nákup v sklade spoločnosti LÍBAL, s.r.o. na Južnej triede v Košiciach, do ktorého si tovar prišla kúpiť aj konateľka spoločnosti TEFNUT s.r.o. so sídlom v tej dobe na Záhradníckej 68 v Bratislave, nechala tovar previezť do Bratislavy (fa č. 2010/226 a

č. 2010/029 od spoločnosti SURCO-MARKETING, s.r.o.), aby potom spoločnosť ZENEKAR, s.r.o. kúpila v júli 2012 predmetný tovar od spoločnosti TEFNUT s.r.o. v Košiciach, odkiaľ ho nechala znova priviezť do Bratislavy spoločnosťou MO CARGO, s.r.o. (fa č. 201120409). Konatelia všetkých týchto spoločností (LÍBAL, s.r.o., CREATIVE SEED s.r.o, TEFNUT s.r.o.), vrátane konateľa odvolávajúceho sa daňového subjektu ZENEKAR, s.r.o. mali podľa výpisu z Obchodného registra bydlisko v Košiciach. Nie je možné si nevšimnúť, že na základe vyššie popísaných okolností je zrejmé, že medzi spoločnosťami existovali určité väzby (napr. osobne, personálne sa poznali, sídlili na rovnakých adresách). Všetky tieto spoločnosti vykazujú aj ďalší spoločný znak, a to, že u nich došlo k zmene konateľa. Všetci konatelia menovaných spoločností, určitý čas po zrealizovaní deklarovaných obchodov, predali svoju spoločnosť cudzím štátnym príslušníkom. Ak chcel s niektorým miestne príslušný správca dane komunikovať, bol nekontaktný (L. M.). V spoločnosti LÍBAL, s.r.o. U. Ž. končí ku dňu 27.10.2010 ako spoločník aj konateľ tejto spoločnosti (v spoločnosti LÍBAL, s.r.o. sa ním stáva X. F., Ukrajina), ale od 10.9.2012 je splnomocnený na zastupovanie odvolávajúceho sa daňového subjektu novým konateľom spoločnosti ZENEKAR, s.r.o., Y. Z., Maďarská republika, ktorému táto funkcia vznikla 30.8.2012.“

20. Zistenia podozrivých skutočností v reťazci (personálne prepojenia, podozrivé prevody obchodných podielov, zmena štatutárov a pod.) v kontexte s objemom a nárastom hodnoty zdaniteľného plnenia, vytvorili odôvodnené pochybnosti správcu dane, ktorý sa dožadoval predloženia ďalších dôkazov, ktoré mali predmetnú transakciu preukázať, a to výzvou z 13. júla 2012, kedy sťažovateľa v súvislosti so spornými transakciami vyzýval na predloženie dokladov o preprave, stotožnenie miesta a osôb prítomných pri nakládke, resp. vykládke tovaru a dokladov o úhrade (všetko nad rámec dokladov predložených na ústnych pojednávaniach 2. novembra 2011, 26. októbra 2011 a 20. októbra 2011). Sťažovateľovi predmetná výzva nebola síce fyzicky doručená, avšak táto, vzhľadom na to, že správca dane dodržal procesný postup a túto doručoval na adresu spoločnosti uvedenú v obchodnom registri, vyvolala právne účinky. Na tomto mieste najvyšší súd dáva do pozornosti zásadu, ktorá platila už v rímskom práve, podľa ktorej „vigilantibus iura scripta sunt“ t. j. „práva patria len bdelým“ (pozorným, ostražitým, opatrným, starostlivým), teda tým, ktorí sa aktívne zaujímajú o ochranu a výkon svojich práv a ktorí svoje procesné oprávnenia uplatňujú včas a s dostatočnou starostlivosťou a predvídavosťou. V slobodnej spoločnosti je totiž predovšetkým vecou nositeľov práv, aby svoje práva bránili a starali sa o ne, inak ich podcenením či zanedbaním môžu strácať svoje práva majetkové, osobné, satisfakčné a pod. Navyše, predmetné dokumenty neboli v požadovanom rozsahu doplnené ani v rámci ďalšej (aktívnej) interakcie sťažovateľa so správcom dane, resp. v rámci správneho súdneho konania, preto pretrvávajú dôvodné pochybnosti o ich existencii a tým pádom aj o preukázaní skutočností potrebných pre uplatnenie nadmerného odpočtu. Napriek tomu, že predmetom fakturácie bola suma cca 1,6 milióna eur, doposiaľ absentuje akékoľvek vyjadrenie sťažovateľa (preukázanie) k spôsobu úhrady sporných faktúr.

21. Závery správcu dane o umelom charaktere zdaniteľného plnenia vychádzajú z objektívnych skutočností zistených v rámci daňovej kontroly, ktoré skutočnosti neboli sťažovateľom žiadnym relevantným spôsobom spochybnené. Pokiaľ sťažovateľ v správnom súdnom konaní poukázal na ďalší osud tovaru, kasačný súd je nútený konštatovať prehĺbenie pochybnosti o reálnosti ekonomickej transakcie. Ako uvádzal žalovaný vo svojom rozhodnutí, v rámci reťazových transakcií došlo ku značnému navýšeniu ceny, keď napr. zubná kefka DELFI FA-611 bola predávaná spoločnosťou CREATIVE SEED s.r.o. spoločnosti TEFNUT s.r.o. za 3,04 eura bez DPH následne spoločnosťou TEFNUT s.r.o. spoločnosti ZENEKAR, s.r.o. predávaná za 7,06 eura bez DPH a následne (vid' č. l. 85 - 86) spoločnosťou ZENEKAR, s.r.o. spoločnosti WESTOMAR s.r.o. za 4,70 eura bez DPH, teda zjavne pod nákupnú cenu. Účelom podnikania je dosiahnutie zisku, preto možno mať odôvodnené pochybnosti o ekonomickej význame týchto evidentne neštandardných transakcií, pričom porovnaním cien predmetných tovarov na webe je možné zistiť, že tieto sú bežne dostupné v maloobchodnom predaji za ceny pod jedno euro s DPH (napr. <https://lnk.sk/giwb>). Nákup tovaru za zjavne neprimerane premrštenú cenu a jeho následný predaj značne pod kúpnu cenu, odporujú účelu podnikania a tiež zásadám riadneho hospodára.

22. Preskúmaním rozhodnutia správneho súdu v kontexte sťažnostných, ako aj žalobných dôvodov,

kasačný súd konštatuje, že dôvody rozhodnutia sú zrejmé, a preto nemožno prisvedčiť námietkam sťažovateľa, že by rozhodnutie správneho súdu bolo nepreskúmateľné alebo svojvoľné. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje na to, že žalobné námietky v zásade doslovne kopírujú odvolacie námietky sťažovateľa voči rozhodnutiu správcu dane, a preto bolo na mieste aby správny súd tieto vyhodnocoval v rozsahu, v akom boli namietané závery správcu dane, s ktorými sa stotožnil. Vo všeobecnosti a k otázkam, ku ktorým sa kasačný súd osobitne nevyjadril, odkazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý považuje za vecne správny a vyčerpávajúco odôvodnený.

23. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p.

25. Záverom kasačný súd uvádza, že po tom, čo bolo uznesenie kasačného súdu č. k. 2Sžfk/4/2019-162 z 26. februára 2019 zrušené nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 281/2020-28 z 20. októbra 2020, vec nemohla byť pridelená pôvodnému sudcovi spravodajcovi a ani do senátu, do ktorého sú zaradení zostávajúci členovia pôvodného senátu, preto bola pridelená náhodným výberom - vid'. pozn. 2., 3. osobitnej časti - správne kolégium Rozvrhu práce Najvyššieho súdu SR na rok 2020 v znení opatrení č. 1 až 16a, účinnom od 22. októbra 2020.

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

