

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/69/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2017200128  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.04.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2017200128.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Moniky Valášikovej PhD., v právnej veci žalobcu: KASATKIN Recovery, k.s., Čajakova 13, Bratislava, IČO: 50382 888, správca konkurznej podstaty úpadcu: BBK AGRO, s.r.o., „v konkurze“, Rudohorská 33, Banská Bystrica, IČO: 44 095 066, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., Ivánska cesta 30/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100304257/2017 zo dňa 15.februára 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/45/2017-313 zo dňa 6. februára 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100304257/2017 zo dňa 15.februára 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta (ďalej len „správca dane“) č. 104205810/2016 zo dňa 02. novembra 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil daňovému subjektu BBK AGRO, s.r.o. (ďalej len „úpadca“, príp. „žalobca“) rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 263.613,28 €, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 196.866,09 € a vyrubil žalobcovi daň v sume 66. 747,19€. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti uplatneného žalobcom za zdaňovacie obdobie september 2013. Závery daňovej kontroly správca dane zaznamenal v

protokole o výsledku daňovej kontroly č. 103187909/2016 zo dňa 20. mája 2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 103190743/2016 zo dňa 20. mája 2016 na vyjadrenie sa k jeho záverom doručený žalobcovi dňa 24. mája 2016, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola ukončila.

3. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom - obchodnou spoločnosťou SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., za dodanie tovaru - kryštálový cukor v množstve 1 696 320 kg, v celkovej hodnote 1.567.399,68 €, z toho uplatnený odpočet DPH v sume 261.233,28 € a z faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou ERIVEL TRANS s.r.o. Komárno za sprostredkovanie prepravy v sume 2.380,00 €. Na základe výsledkov daňovej kontroly a medzinárodnej výmeny informácií sa nepotvrdil reálny základ deklarovaných zdaniteľných plnení a orgánmi daňovej správy bolo konštatované porušenie ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Výsledkom daňovej kontroly bolo aj nepriznanie úpadcom uplatneného oslobodenia od dane z dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie (tzv. intrakomunitárne dodanie tovaru) podľa § 43 zákona o DPH, z dodávateľských faktúr vystavených úpadcom pre obchodné spoločnosti Sovereign Sugar Hungary Kft. a Tull Trade Kft, Maďarská republika za dodanie kryštálového cukru. Podľa predložených dokladov CMR za zdaňovacie obdobie september 2013 dodávky kryštálového cukru pre obe obchodné spoločnosti do Maďarskej republiky mala realizovať prepravná spoločnosť Tull Trade Kft. Preverení intrakomunitárneho dodania tovaru v rámci daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nebolo bez pochybností preukázané dodanie fakturovaného tovaru deklarovaným odberateľom, registrovaným pre daň na území Maďarskej republiky, na základe čoho daňové orgány oboch stupňov konštatovali nesplnenie základnej zákonnej podmienky na priznanie oslobodenia za dodanie tovaru podľa § 43 zákona o DPH. Správcom dane neuznané oslobodenie od dane nebolo dôvodom dorubenia rozdielu dane, pretože nebolo posúdené ako tuzemské dodanie tovaru.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že predmetom konania bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2013.

6. Vo vzťahu k tzv. novoobjaveným dôkazom, ktoré žalobca dodatočne predložil krajskému súdu v deň odročeného pojednávania dňa 28. novembra 2018 a k dôkazom doručeným tunajšiemu súdu dňa 27. decembra 2018 s vyjadrením žalobcu zo dňa 21. decembra 2018 krajský súd uviedol, že tieto dôkazy preskúmal len z pohľadu preverenia zákonnosti postupu daňových orgánov oboch stupňov v administratívnom konaní predchádzajúcom vydaniu žalobou napadnutých rozhodnutí, hoci tieto dôkazy žalobca predložil po lehote na podanie všeobecnej správnej žaloby. Námietku žalobcu, týkajúcu sa nezákonnosti protokolu o výsledku daňovej kontroly oprávnenosti odpočtu dane za zdaňovacie obdobie september 2013 vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú, pretože predmetný protokol obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti podľa § 47 daňového poriadku, pričom samotné ustanovenie § 47 v písmene k) daňového poriadku predpokladá vyhotovenie protokolu jedným zamestnancom správcu dane. Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu o formálnej účasti kontrolórky Bc. B. pri výkone daňovej kontroly.

7. Vo vzťahu k dodatočne predloženým dôkazom, pozostávajúcim z fotokópií CMR nákladných listov, častí a výňatkov zo zápisníc o výsluchoch svedkov realizovaných slovenskými a maďarskými orgánmi činnými v trestnom konaní, krajský súd uviedol, že tieto, s prihliadnutím na viazanosť správneho súdu skutkovým stavom zisteným správnym orgánom v priebehu preskúmaného administratívneho konania (§ 119 SSP v spojení s § 120 písm. a/ až c/ SSP a contrario), nepreskúmal, pretože na rozhodnutie

správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP). Keďže išlo podľa žalobcu o novoobjavené dôkazy, ktoré nemohol použiť v právoplatne skončenom preskúmanom daňovom konaní krajský súd podotkol, že bude na jeho zvážení, či v zákonnej lehote využije podanie mimoriadneho opravného prostriedku na obnovu konania podľa § 75 a nasl. daňového poriadku.

8. K námietke týkajúcej sa nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2013 krajský súd s poukazom na obsah administratívneho spisu uviedol, že daňová kontrola začala dňa 17. decembra 2013 a bola ukončená dňa 24. mája 2016. Daňová kontrola bola dvakrát prerušená na základe právoplatných rozhodnutí správcu dane č. 92111401/5/4071203/2014 zo dňa 04. septembra 2014 a č. 20720027/2015 zo dňa 24. augusta 2015, pričom prerušenie daňovej kontroly z dôvodu podľa § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku za účelom získania pre rozhodnutie potrebných informácií od daňových orgánov maďarskej daňovej správy celkovo trvalo 531 dní. Vzhľadom na zákonnú úpravu maximálnej dĺžky výkonu daňovej kontroly a s prihliadnutím na počet dní prerušenia výkonu daňovej kontroly, počas ktorých neplynula zákonná lehota na jej výkon (§ 61 ods. 5 daňového poriadku) krajský súd konštatoval, že daňová kontrola oprávnenosti žalobcom uplatneného odpočtu DPH a oslobodenia od dane za intrakomunitárne dodanie tovaru trvala 358 dní, teda menej ako jeden rok.

9. Ohľadom realizovanej MVI krajský súd konštatoval, že lehoty na získanie daňových informácií formou dožiadania príslušných orgánov maďarskej daňovej správy neboli dodržané (čl. 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty zo dňa 07.10.2010 a čl. 7 Smernice Rady č. 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS zo dňa 15.02.2011), avšak vychádzajúc z legitímneho účelu inštitútu prerušenia daňového konania, resp. daňovej kontroly, ktorým je potreba získania informácií slúžiacich na preverenie priznanej daňovej povinnosti alebo uplatneného odpočtu dane, je žiaduce mať na zreteli, že daňový poriadok úpravou dĺžky trvania daňovej kontroly alebo úpravou dĺžky prerušenia daňovej kontroly (ktorá nie je stanovená), s prekročením procesných lehôt stanovených na uskutočnenie MVI nespája žiadne účinky. Krajský súd neprisvedčil argumentu žalobcu o nezákonnosti protokolu o výsledku daňovej kontroly, v ktorom boli okrem iných zistení správcu dane použité aj informácie získané v rámci MVI o odberateľoch žalobcu registrovaných na DPH v Maďarskej republike. Z obsahu administratívneho spisu nevyplýva nečinnosť daňových orgánov oboch členských krajín pri preverovaní intrakomunitárnych zdaniteľných plnení, deklarovaných šesťdesiatimi ôsmymi faktúrami vystavenými žalobcom. Rovnako to konštatoval vo vzťahu k MVI realizovanej za účelom preverenia tuzemského dodania tovaru, ktorú z dôvodu nemožnosti zabezpečenia účasti svedka na výsluchu, konateľa obchodnej spoločnosti LINTMAN s.r.o. pána Y. X. z Maďarska, nebolo možné zabezpečiť v primeranej lehote.

10. V súvislosti s posúdením splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH za tuzemské zdaniteľné plnenie deklarované dodávkami 1 696 320 kg kryštálového cukru od obchodnej spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., krajský súd uviedol, že v rámci výkonu daňovej kontroly bol preukázateľne a vážnym spôsobom spochybnený reálny základ deklarovaných zdaniteľných plnení od spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. žalobcovi, predovšetkým vo vzťahu k podstatným náležitostiam plnení spočívajúcim v osobe dodávateľa uvedeného na faktúrach a v množstve dodaného tovaru.

11. Nereálnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov medzi SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. a žalobcom dokumentuje aj zistenie vyplývajúce zo znaleckého posudku č. 1/2015, v ktorom je na stranách 189 a 190 uvedené, že žalobca bol v rokoch 2012 a 2013 odberateľom spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. v celkovom objeme viac ako 14 miliónov €, čo predstavuje 15 621 220 kg cukru. Prihliadnuc na skutočnosť, že spoločnosť SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. dodávala obrovské množstvá cukru okrem žalobcovi aj obchodným spoločnostiam Sovereign Sugar Hungary Kft., SOVEREIGN BRAND FOOD DISTRIBUTION s.r.o., TESCO STORES SR, a.s., ERIVEL TRANS s.r.o., BRAND FOOD s.r.o., možno považovať za vierohodné závery vyšetrovacieho pokusu

spochybňujúce deklarovane množstv objemu baleného cukru a závery znaleckého dokazovania ohladom nereálnosti vývozu deklarovaneho množstva cukru v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Rovnako konateľ spoločnosti LINTMAN s.r.o Y. X. poprel svoju účasť na riadení spoločnosti, ako aj poverenie inej osoby na túto činnosť a napriek svojej funkcii nemal poznatky o chode obchodnej spoločnosti ovládanej tretími osobami.

12. Krajský súd s poukazom na obsah administratívneho spisu a preskumavanych rozhodnutí konštatoval, že daňové orgány vykonali rozsiahle preverovanie a vyhodnotenie vzájomných odberateľ'sko-dodávateľ'ských vzťahov v obchodnom reťazci a na základe jednotlivými článkami deklarovanech zdaniteľných plnení boli preukázane vzájomné personálne a ekonomické prepojenia, javiace sa ako účelové, s cieľom vytvorit neprehladne dodávky neoveritelneho množstva tovaru.

13. Vzhladom k tomu, že:

- už na začiatku obchodného reťazca s predajom obrovského množstva cukru nebolo moznane preverit pôvod a reálne dovazane množstvo cukru od spoločnosti LINTMAN s.r.o. deklarovanemu odberateľovi SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. (v objeme 98 % všetkých dodávok cukru uvedeneho odberateľa),
- vzájomné obchody medzi SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. v Okoci a LINTMAN s.r.o. ekonomicky a účtovne riadila konateľka spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. U.,
- úhrady za úctovane zdaniteľné plnenia vo vysokých sumách medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca prebiehali formou zmlúv o vzájomnom započítaní pohládávok,
- spoločnosť SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. dodávala veľké objemy cukru aj priamo maďarským spoločnostiam maďarskému odberateľovi Sovereign Sugar Hungary Kft. a TULL TRADE Kft. (prostredníctvom dovozcu TULL TRADE Kft.), ktorých ako svojich odberateľov deklaruje aj žalobca, čo je moznane jednoznačne posudit ako neekonomické a zbytočné vytvorenie obchodného medzičlánku v osobe žalobcu, ktorý, tak ako aj subjekty na začiatku reťazca, pri kupovanej potravine nepreveroval jej kvalitu ani jej zdravotnú nezavadost,
- nebola potvrdená doprava deklarovaneho tovaru na územie členskeho štátu, rovnako nebolo potvrdené a nebolo ani moznane preverit dodanie tovaru deklarovanem odberateľom v Maďarskej republike, čo je podstatná podmienka na uznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH,
- krajský súd konštatoval, že vykonane dokazovanie predchádzajúce vydaniu preskumavanych rozhodnutí nepreukázalo oprávnenosť žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane za tuzemské dodanie tovaru podľa § 49 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a rovnako nepreukázalo splnenie podmienok na uznanie oslobodenia od dane podľa § 43 citovaného zákona. Námietku žalobcu, napadajucu nepreverenie dodávok cukru maďarským odberateľom Tesco Global Zrt., SPAR Magyarország Kft. a PENNY Market Kft., považoval krajský súd za irelevantnú, nakoľko pre uznanie vyššie uvedenech nárokov boli vznym spôsobom spochybnene priamo žalobcom prijate zdaniteľné plnenia od jeho dodávateľa a taktiež boli spochybnene dodávky žalobcu deklarovanem odberateľom na územie ineho členskeho štátu, a to jednak čo do množstva fakturovaného tovaru, ako aj čo do osoby dodávateľa, resp. čo do osôb odberateľov.

14. K namietanemu vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraneho prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd uviedol, že podmienky uvedene v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ako aj podmienky na priznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je moznane odpustit (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie, príp. realizujúceho intrakomunitárne dodanie tovaru na územie ineho členskeho štátu. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneuzitatelnosti neutrality DPH, pri uplatnení inštitútu odpočtu dane a oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane alebo oslobodené dodanie tovaru uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil.

15. K žalobcom namietanemu nedostatočne zistenému skutkovému stavu krajský súd uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť

dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností.

16. Pokiaľ ide o objektívne sa javiacu sledovanú výhodu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazcov, podľa názoru krajského súdu jej podstatu v súvislosti s námietkami žalobcu daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach dostatočne jasne ozrejmili. Správca dane správne vyhodnotil, že žalobca bol do umelo vytvoreného obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení LINTMAN s.r.o. > SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. > BBK AGRO, s.r.o. > Sovereign Sugar Hungary Kft., resp. > TULL TRADE Kft., vsunutý nadbytočne, nenapĺňajúc reálnu ekonomickú kauzu. Krajský súd podotkol, že tu neobstojí argumentácia zásadou neutrality DPH, uplatňovanej v priestore Európskej únie, nakoľko túto možno plne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a zároveň sú nadobúdateľom ďalej použité na jeho ďalšie zdaniteľné plnenia.

17. Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal i na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (napr. rozsudky SD EÚ vo veci C-285/11 Bonik EOOD, v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, Gemeente Leusden a Holin Group, C- 487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71, Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C- 499/10102).

18. Krajský súd mal za to, 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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet dane a právo na oslobodenie od dane, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom ( § 24 ods. 1 daňového poriadku).

2.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g), f) a h) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia orgánov verejnej oboch stupňov a vec vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie, alebo aby eventuálne zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, zároveň aby žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania na krajskom súde aj kasačnom súde vo výške 100%.

20. Žalobca mal za to, že stav, kedy je daňová kontrola prerušená na dobu viac ako 3 mesiace v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej (ďalej ako „Nariadenie“) hodnoty (resp. 6 mesiacov v zmysle Smernice Rady č. 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej aj ako „Smernica“), je stav nezákonný. V predmetnom prípade bola kontrola prerušená viac ako 1 rok a 5 mesiacov (531 dní - prvý krát 306 dní a druhý krát 225 dní). Správca dane tak výrazne prekročil v Nariadení stanovenú maximálnu trojmesačnú dobu (resp. dobu 6 mesiacov uvedenú v Smernici Rady č. 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní (ďalej aj ako „Smernica“)), po ktorej márnym uplynutí automaticky pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená. Správca dane tak mal vo výkone kontroly pokračovať, avšak neučinil tak. Na tom nič nemení ani fakt, že správca dane posielal urgencie dožadovanému zahraničnému (maďarskému) správcovi dane. Podľa názoru žalobcu keďže došlo k nezákonnému prerušeniu daňovej kontroly, tak o čas, po ktorý bola daňová kontrola z takéhoto dôvodu prerušená, sa lehota na ukončenie daňovej kontroly nepredĺžila.

21. Žalobca ďalej poukázal na rozsudky Krajského súdu v Trnave, ktorými krajský súd vyhovel žalobám žalobcu na ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy a zakázal Daňovému úradu Trnava, pobočka Senica, aby pokračoval vo vykonávaní (prerušených) daňových kontrol na zistenie

oprávnenosti na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobia január 2013, jún 2013 a júl 2013 vykonávaných u žalobcu, tieto kontroly prikázal ukončiť a priznal žalobcovi trovy týchto konaní z dôvodu plného úspechu. Podľa názoru krajského súdu došlo zo strany žalovaného k porušeniu jednej z podstatných zásad daňového konania, ktorou je zásada primeranosti a účelnosti.

22. Žalobca poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010, podľa ktorého platí, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy (pozn. čo v danom prípade neodopieral), prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Z uvedených dôvodov žalobca nesúhlasil s názorom krajského súdu, že nie je dôvodné bez zohľadnenia okolností predmetnej veci zovšeobecňovať právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky prezentovaný v náleze. Podľa názoru žalobcu je na takúto nezákonnosť postačujúce prekročenie maximálne povolenej lehoty na výkon daňovej kontroly čo už i o jeden deň. Keďže kontrola bola nezákonne prerušená, bola i nezákonne vykonaná nad rozsah jedno ročnej lehoty na jej výkon. Žalobca konštatoval, že krajský súd v napadnutom rozhodnutí nerešpektuje svoje vlastné závery, ktoré uviedol v rozsudku sp. zn. 14S/38/2014-160 zo dňa 18. mája 2015 (v rámci konania o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy) a nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že „s prekročením procesných lehôt však aplikovateľné právne predpisy nespájajú žalobcom tvrdený následok - nezákonnosť protokolu z takejto kontroly a nemožnosť jeho použitia v daňovom konaní ako nezákonne získaného dôkazu.“

23. Žalobca dal do pozornosti tiež skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly je iba jedným z demonštratívne vypočítaných dôkazov, ktoré správca dane môže v daňovom (vyrubovacom, odvolacom) konaní použiť. Ak je protokol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, nemožno ho použiť a správca dane musí vo vyrubovacom konaní (ktoré nasleduje po daňovej kontrole) použiť iné dôkazy, resp. musí zisťovanie uskutočnené počas kontroly vykonať opätovne v rámci vyrubovacieho konania. Správca dane a žalovaný však vychádzali zo zistení získaných počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v nezákonnom protokole z daňovej kontroly.

24. Žalobca uviedol, že jedným zo zásadných dôkazov v predmetnej veci bol výsluch konateľa spoločnosti LINTMAN, s.r.o., pána Y. X.. Upriamil pozornosť na závažné nezrovnalosti vo výpovediach p. X., ktorý raz nevie, kto faktúry vystavoval, inokedy uvádza, že ich vystavovala p. O. F. a O. X.. Žalobca namietal, že krajský súd na základe jednostrannej výpovede p. X. nebral do úvahy v žalobe namietané rozpory ako aj samotnú nepodloženosť svedeckej výpovede a stotožnil sa so záverom, že konateľ spoločnosti nemal vedomosť o svojej spoločnosti, o jej chode a o obchodnej činnosti ňou vykonanou.

25. V súvislosti so znaleckým posudkom č. 1/2015 žalobca zdôraznil, že údaj o vývoze cukru 1700 kamiónmi za jeden deň, ktorý vyplýval z účtovníctva SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., je samozrejme nezmyslom. Túto nezrovnalosť však vysvetlil v žalobe i správcovi dane počas administratívneho konania. Jednalo sa o účtovnú chybu subdodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., kedy bola Zmluva o postúpení pohľadávky omylom zaúčtovaná ako faktúra, o čom podrobne a hodnoverne dňa 31. marca 2015 vypovedala konateľka subdodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. pani U. F. W.. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že ani žalovaný a ani krajský súd sa touto skutočnosťou nezaoberali a nijako ju nevyhodnotili.

26. Žalobca rovnako namietal, že žalovaný ani krajský súd nezobrali do úvahy skutočnosti zistené v prospech žalobcu. Žalobca tvrdil, že negatívne skutočnosti, na základe ktorých bol žalobcovi odopretý nárok na ním požadovaný nadmerný odpočet, spočívajú aj v tom, že preverovaní odberatelia/(sub)dodávatelia boli nekontaktní, so správcom dane nekomunikovali, k čomu viedol, že uvedené skutočnosti nie sú takými skutočnosťami, na základe ktorých by mu mohol byť odopretý požadovaný nárok. Žalobca poukázal na relevantné judikáty (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, sp. zn. 6 Sžf 10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004-

45 zo dňa 25. marca 2005, Nález Ústavného súdu ČR sp. zn. IV.ÚS 402/99 zo dňa 15. mája, rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 - 60 zo dňa 30. januára 2018) a na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), Bonik EOOD, C-285/11, Mahagében Kft., C-78/12), pričom konštatoval, že tak ako správca dane a žalovaný, tak i krajský súd v predmetnej právnej veci túto judikatúru nezohľadnili a neaplikovali, resp. sa s ňou nesprávne vysporiadali.

27. Žalobca namietal, že správca dane ani žalovaný nepreukázali, že žalobca by sa bol zúčastňoval, alebo že by bol čo i len vedel resp. mal vedieť o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH, pričom sa touto významnou otázkou ani len nezaoberali. Aj z tohto dôvodu mal byť žalobcovi priznaný ním požadovaný nadmerný odpočet. Žalobca opakovane poukázal na rozsudok NSS ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 - 60 zo dňa 30. januára 2018 a na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 514/2015 zo dňa 16.12.2015.

28. Žalobca poukázal, že v trestnom konaní vedenom na Prezídium policajného zboru, NAKA, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Stred, Banská Bystrica, bolo zabezpečených viacero dôkazov, ktoré nasvedčujú tomu, že žalobca obchodoval s preverovaným tovarom (kryštálovým cukrom) tak, ako deklaroval a ktoré žalobca priložil (zápisnica z výsluchu svedka č. 60300/1007/2013 zo dňa 20.03.2017 zamestnanca koncového odberateľa Tesco Global Zrt. - A. D. G.h, zápisnica z výsluchu svedka č. 60300-2/174/2016 zo dňa 31.03.2016 - S., konateľ spoločnosti TULL TRADE Kft., zápisnica z výsluchu svedka č. 60300-2/98-SO/2015 zo dňa 14.04.2015 - S., konateľka spoločnosti SDA Sovereign Distribution AG). Žalobca uviedol, že vyššie prezentované dôkazy nasvedčujú tomu, že preverované obchody sa uskutočnili tak, ako to deklaroval žalobca, t. j. nejednalo sa o fiktívne obchody, ale o reálne dodávky tovaru - kryštálového cukru do maďarských obchodných reťazcov, ktoré potvrdili prebratie/nákup tovaru od žalobcových subodberateľov.

29. Dňa 18. septembra 2019 žalobca doručil krajskému súdu elektronické podanie, ktorým doplnil svoju kasačnú sťažnosť o nové skutočnosti, ktoré sa nemohli predložiť už skôr a zároveň dal súdu do pozornosti rozhodnutia dôležité pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti.

3.

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že považuje závery krajského súdu za vecne správne a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

4.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

32. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

33. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

34. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

35. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta vykonal u daňového subjektu daňových

kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2013. Kontrolu správca dane začal dňom uvedeným v Oznámení o začatí kontroly č. 9211401/5/5390988/2018/Ant dňa 17. decembra 2013. Predmetná daňová kontrola bola z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií (Maďarská republika) prerušená na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly č. 9211401/5/701203/2014 zo dňa 04. septembra 2014, pričom prekážky prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 10. júla 2015, čo bolo žalobcovi oznámené písomnosťou zo dňa 13. júla 2015. Rozhodnutím č. 20720027/2015 zo dňa 24. augusta 2015 bola daňová kontrola opätovne prerušená z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií (Maďarská republika). V oznámení č. 102936098/2016 zo dňa 14. apríla 2016 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 07. apríla 2016 pominuli prekážky prerušenia daňovej kontroly. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 103187909/2016 zo dňa 20. mája 2016, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi dňa 24. mája 2016 (dátum ukončenia daňovej kontroly).

36. Následne prvostupňovým rozhodnutím č. 104205810/2016 zo dňa 02. novembra 2016 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu BBK AGRO, s.r.o. rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 263.613,28 €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 196.866,09 € a vyrubil daň v sume 66.747,19 €. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100304257/2017 zo dňa 15. februára 2017 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

37. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/45/2017-313 zo dňa 06. februára 2019, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

38. Podľa § 2 písm. a) zákona o DPH v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2013, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

39. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

40. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

41. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahrňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

42. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, 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.

43. 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.

44. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

45. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

46. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

47. 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.

48. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

49. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

50. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

51. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov

nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

52. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

53. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

54. Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

55. Podľa § 61 ods. 3 daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

56. Podľa § 61 ods. 4 daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

57. Podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

58. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

59. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

60. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

61. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

6.

62. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou

dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

63. Kasačný súd úvodom poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou napĺňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

64. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 SSP, podľa ktorého: „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.“ V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už rozhodol o kasačných sťažnostiach žalobcu v obdobných veciach rozsudkami sp. zn. 6Sžfk/16/2019 zo dňa 20. mája 2020 (daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013), sp. zn. 6Sžfk/55/2019 zo dňa 15. októbra 2020 (zdaňovacie obdobie október 2013), sp. zn. 10Sžfk/4/2019 zo dňa 30. júna 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2014), sp. zn. 8Sžfk/3/2019 zo dňa 8. júla 2020 (zdaňovacie obdobie máj 2014).

65. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom žalobcu poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozsudku sp.zn. 6Sžfk/16/2019 zo dňa 20. mája 2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

„ 62. V súvislosti s námietkou sťažovateľa o 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 neobzretnosť 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. Prerúšením 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 vyšetovaná 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 reťazov 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 Y. a účtovníctvo viedla U.. V spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bola konateľkou U., preprava bola riadená v sídle tejto spoločnosti v Okoči osobou D. (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 získavať 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 rozhodujúce 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 dovtedy, 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 úvahe, 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 otázky, 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 deklarováných 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.

73. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

74. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie citovaného ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol."

66. Kasačný súd pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti a majúci za to, že ide o obdobnú vec žalobcu, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti dospel (po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) k záveru, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

7.

67. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1

SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca 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 podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

68. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.