

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/16/2019
Identifikačné číslo spisu: 2016200531
Dátum vydania rozhodnutia: 20.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2016200531.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: KASATKIN Recovery, k.s., Čajakova 13, Bratislava, IČO: 50 382 888, 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, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103276741/2016 zo dňa 03.06.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/87/2016-96 zo dňa 28.02.2018, takto

rozhodol:

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

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 103276741/2016 zo dňa 03.06.2016 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Senica, č. 21111398/2015 zo dňa 28.10.2015, ktorým bol žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2013 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 226 077,60 Eur, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 214 619,63 Eur a vyrubená daň v sume 11 457,97 Eur.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny 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.

3. 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/38/2014 zo dňa 18.05.2015, 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 júl 2013 a súčasne mu uložil, aby daňovú kontrolu ukončil v lehote 14 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku. Správny súd však bol toho názoru, 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. 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 29.06.2010 a vyslovený v súvislosti s výkonom daňovej kontroly v konkrétnom prípade subjektu, ktorý podal ústavnú sťažnosť. Uviedol, 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 16. októbra 2013 do 26. júna 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 14S/38/2014 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.

4. 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. 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 protiprávnych 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.

5. Správny súd záverom uviedol, že zneužitelnosť 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 konateľa 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 a TULL TRADE, ktoré inak obchodovali priamo. Dôvodom podľa žalobcu

mal byť nespĺnený prísľub SOVEREIGN SLOVAKIA 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, nepotvrďovalo ho vyjadrenie COOP Jednoty, ktorá potvrdila iba bežné obchodné jednanie so žalobcom bez uzavretia dohody, ani tvrdený spôsob úhrady dodávky tovaru.

6. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že v konaní úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, nakoľko si žiadne trovy konania neuplatnil a v podstate mu ani žiadne nevznikli.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 438 SSP z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f/, g/, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, aby súd vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

8. Sťažovateľ uviedol, že v predmetnom zdaňovacom období júl 2013 nakupoval cukor od slovenského dodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. (ktorý ho nakupoval od subdodávateľa LINTMAN s.r.o.) a dodával ho maďarskému odberateľovi TULL TRADE Kft. Tovar prepravovala od dodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. k odberateľovi TULL TRADE Kft. spoločnosť ERIVEL TRANS s.r.o.

9. Poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/38/2014 zo dňa 18.05.2015 v rovnakej právnej veci, ktorý svedčí o tom, že daňová kontrola bola vykonaná nezákonne. Bol toho názoru, že Ústavný súd SR nálezom sp.zn. III.ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 poskytol všeobecný výklad významu maximálne ustanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly a následkov jej prekročenia, teda nie výklad iba v konkrétne riešenom prípade.

10. Opätovne namietal, že prekročenie maximálne povolenej lehoty na výkon daňovej kontroly spôsobilo nezákonnosť kontroly, nezákonnosť protokolu z takejto kontroly a následne aj nezákonnosť prvostupňového i druhostupňového rozhodnutia.

11. Sťažovateľ konštatoval, že závery českého Nejvyššího správního soudu vo veci sp.zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018 sú v plnej miere aplikovateľné aj na predmetný prípad a vychádzajú z judikatúry, na ktorú sťažovateľ poukazoval.

12. Ďalej namietal záver krajského súdu, podľa ktorého nepreukázal existenciu cukru. Sám správca dane preveroval skladovacie priestory v Okoči patriace dodávateľovi SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o., pričom na mieste sa nachádzali „balenia bližšie nešpecifikovaného cukru“ (existenciu cukru potvrdzuje aj znalecký posudok). Taktiež jednotliví šoféri, ktorí vykonali prepravu sa vyjadrili v tom zmysle, že cukor prevážali tak, ako je uvedené v príslušných CMR. Nepriznanie tovaru maďarským odberateľom nie je skutočnosťou, kvôli ktorej by mal byť sťažovateľ penalizovaný. Maďarský správca dane zistil, že predmetný tovar bol nájdený u maďarského koncového odberateľa - v maďarskom TESCO.

13. Čo sa týkalo poukazu na údajnú skutočnosť, že nie je možné, aby bolo zo spoločnosti v jeden deň vyvezených 1 700 kamiónov tak namietal, že túto nezrovnalosť vysvetlila konateľka spoločnosti C. D. R. počas výsluchu OČTK, pričom došlo k administratívnej chybe.

14. Záverom namietal, že žalovaný ani súd nevzal do úvahy dôkazy svedčiace v jeho prospech ale iba v neprospech (nález Ústavného súdu SR sp.zn. I.ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015).

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 07.06.2018 uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny, a preto navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol.

16. Dňa 19.09.2019 bolo tunajšiemu súdu doručené vyjadrenie sťažovateľa, ktorým doplnil kasačnú sťažnosť. K porušeniu práva na spravodlivý proces poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, sp.zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, sp.zn. 4Sž/65,66/01, 4Sž/113,114/01 zo dňa 30.10.2001, sp.zn. 8Sžf/13/2013, nález Ústavného súdu SR sp.zn. I.ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015, rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/17/2016-61 zo dňa 04.05.2017 (bod 23), rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 21S/124/2012.

17. K nesprávnemu právnomu posúdeniu uviedol, že predmetná daňová kontrola bola vykonávaná celkovo 619 dní, pričom z toho bola prerušená 381 dní, čo je viac ako rok. V zmysle čl. 10 - 12 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „nariadenie“) má žiadaný orgán poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti.

18. Ďalej argumentoval novými skutočnosťami v predmetnom prípade, ktoré sa viažu na zistenia OČTK, ČVS: PPZ-128 NKA-FP-ST-2014. Uskutočnenie intrakomunitárnych dodávok cukru do Maďarskej republiky preukázali CMR medzinárodné nákladné listy, časť pre príjemcu, ktoré boli zaistené do vyšetrovacieho spisu a ktorými správca dane v čase rozhodovania nedisponoval. Preprava tovaru spoločnosťou ERIVEL - TRANS, s.r.o. bola preukázaná dokladmi zaistenými do vyšetrovacieho spisu, analýzou preprav cukru, záznamami z monitorovacieho systému WebEye zaistenými OČTK, ktoré sa týkali prepravy dodávok cukru 121 kamiónmi. Ďalej preukazoval existenciu deklarovaného prepraveného tovaru fotografiami cukru na paletách vyhotovenými v rokoch 2012 a 2013, pri ktorých sa nachádzali aj prehlásenia spoločnosti SIPI-LOGISTIC Kft. o prevzatí tovaru.

19. Argumentoval aj výpoveďami svedkov (M. T., F. W., F. W., U. M. B.) preukazujúcimi dodávky cukru.

20. Konštatoval, že pre účely vyšetrovania boli zabezpečené do trestného spisu aj doklady týkajúce sa obchodovania s rovnakou komoditou spoločnosťou HAMÉ a.s., ktorá uskutočňovala obchody od rovnakého dodávateľa ako daňový subjekt, pre rovnakých odberateľov, využívajúc rovnaké sklady, miesta dodania a tieto dodávky spochybnené neboli. Mal za to, že došlo k porušeniu zásady rovnakého rozhodovania správcu dane.

21. Dôkazy, ktorými žalovaný sám na jednej strane odôvodňoval zákonnosť neprímerane dlhej MVI, na strane druhej po ich získaní tieto zamlčal aj napriek tomu, že boli rozhodujúce na zistenie skutočného stavu veci.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 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 podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/87/2016-96 zo dňa 28.02.2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 103276741/2016 zo dňa 03.06.2016. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené

rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Senica, č. 2111398/2015 zo dňa 28.10.2015.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Trnava, pobočka Senica vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2013. Kontrolu správca dane začal dňom uvedeným v Oznámení o začatí kontroly č. 9212401/5/4500261/2013-Macá dňa 16.10.2013. Rozhodnutím zo dňa 07.03.2014 bola daňová kontrola prerušená z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zo zahraničia.

25. Dňa 13.03.2014 podal daňový subjekt (sťažovateľ) na Krajský súd v Trnave žalobu na ochranu pred nezákonným zásahom, pričom za nezákonný zásah považoval neúmerne dlhú daňovú kontrolu. O žalobe bolo rozhodnuté rozsudkom krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/38/2014 zo dňa 18.05.2015, ktorým zakázal Daňovému úradu Trnava, pobočka Senica pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly, pričom poukázal na neúčelné a nedôvodné predlžovanie lehôt súvisiacich s prerušením daňovej kontroly a prikázal správcovi dane v lehote 14 dní od právoplatnosti rozsudku daňovú kontrolu ukončiť.

26. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 20424862/2015 zo dňa 25.06.2015, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 26.06.2015 (dátum ukončenia daňovej kontroly).

27. Následne bol prvostupňovým rozhodnutím č. 2111398/2015 zo dňa 28.10.2015 žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2013 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 226 077,60 Eur, nepriznaný nadmerný odpočet v sume 214 619,63 Eur a vyrubená daň v sume 11 457,97 Eur. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 03.06.2016 tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

28. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

29. Správne súde 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

30. Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

31. 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.

32. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie

prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

33. 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.

34. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

35. 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.

36. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

37. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

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

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

40. 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.

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

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

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

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

48. 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.

49. 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 dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

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

51. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

52. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

53. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

54. 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 zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

55. 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.

56. 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.

57. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

58. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

59. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

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 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 deklarovaneho 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 deklarovaneho 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 dodávajúcí 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 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 reťazi vystupovala ako dodávateľ kryštálového cukru do spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bol konateľom K. E. a účtovníctvo viedla C. D. R.. V spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bola konateľkou C. D. R., preprava bola riadená v sídle tejto spoločnosti v Okoči osobou M. T. (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 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 ohľadom 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 namieste 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.

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.

75. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Trnave, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

76. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal, žalovanému nevznikli.

77. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.