

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/26/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2019200096  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 10. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:2019200096.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., 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: JUDr. Alexander Kasatkin., LL.M., advokát, s.r.o., Čajakova 13, Bratislava, IČO: 47 255 021, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100256217/2019 zo dňa 21. januára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/53/2019-194 zo dňa 07. októbra 2020, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 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. 100256217/2019 zo dňa 21.01.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta č. 100955203/2018 zo dňa 15.05.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 186 439,68 eura, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 42 326,80 eura a vyrubil mu daň v sume 144 112,88 eura.

2. Správny súd prihliadol na skutočnosť, že už opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, stotožniac sa so skutkovými závermi a právnymi názormi vyslovenými v skorších rozhodnutiach Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/97/2016, sp. zn. 14S/5/2017, sp. zn. 20S/13/2017, sp. zn. 14S/1/2017, sp. zn. 20S/118/2016, sp. zn. 20S/78/2017, sp. zn. 20S/88/2016, sp. zn. 20S/87/2016, sp. zn. 20S/62/2017 a predovšetkým vo veciach sp. zn. 20S/45/2017 a sp. zn. 20S/79/2017, poukazujúc na ich odôvodnenie a s prihliadnutím na zhodnosť podstatných žalobných dôvodov v tejto veci so žalobnými bodmi vo vyššie uvádzaných konaniach.

3. Pokiaľ išlo o žalobcom poukazované časti výsluchov svedkov (pani N. Á. a pána Q.), vypočúvaných v trestných konaniach vedených v Maďarskej republike a orgánmi činnými v trestnom konaní v Slovenskej republike, ako aj o návrh žalobcu na nahliadnutie žalovaného do príslušného vyšetrovacieho spisu ohľadom preukázania žalobcových tvrdení a dodania tovaru žalobcom deklarovaným odberateľom v Maďarskej republike, správny súd dodal, že žalovaný sa dostatočne vysporiadal s fragmentami výpovedí predmetných svedkov predkladaných žalobcom z vyšetrovacieho spisu z trestného konania vedeného na Prezídium policajného zboru, NAKA, Národná jednotka finančnej polície, expozitúra Stred, pod ČVS: PPZ-128/NKA-FP-ST-2014 a zároveň v súlade s logikou a vo svetle ostatných skutkových zistení vyhodnotil, že predmetné výpovede nepreukazovali, že žalobca nadobudol sporný tovar od dodávateľa deklarovaneho na faktúrach a rovnako, že tento tovar nadobudol v deklarovanom množstve. Zároveň bolo možné konštatovať, že okrem toho, že predmetné výpovede uvedených svedkov nepreukazovali nadobudnutie tovaru žalobcom od dodávateľa SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o., čo bolo okrem množstva tovaru podstatnou podmienkou pre uznanie práva na odpočet dane, nebolo možné pre účely preverenia reálnosti deklarovaneých zdaniteľných plnení vychádzať len z čiastkových výpovedí svedkov, vytrhnutých z kontextu, ktoré, okrem toho, že jednoznačne nepreukazovali žalobcove tvrdenia, ešte len budú predmetom vyhodnotenia celkového skutkového stavu vo svetle všetkých v trestnom konaní vykonaných dôkazov a ich posúdenia ako jednotlivo, tak aj vo vzájomných súvislostiach zo strany orgánov činných v trestnom konaní, prípadne v konaní pred súdom.

4. Správny súd zároveň dodal, že žalobcom navrhované doplnenie dokazovania v nadväznosti na vykonané čiastkové dokazovania v rámci prebiehajúceho trestného stíhania, resp. trestného konania, ako aj žalobcom požadované preukázanie subjektívnej stránky žalobcu (úmyslu) zapojiť sa do podvodného reťazca zdaniteľných obchodov, presahovalo potreby daňovej správy a daňového konania, ktoré sa realizujú za účelom preverenia priznanej daňovej povinnosti alebo oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet dane, príp. uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), na ktoré musí postačovať využitie bežných inštitútov správy daní a procesných inštitútov podľa Daňového poriadku.

5. V danom prípade nebolo nevyhnuté a ani účelné skúmať subjektívnu stránku žalobcu vo vzťahu ku konaniu jeho subdodávateľov alebo subodberateľov, zúčastnených v preverovanom obchodnom reťazci, pretože predmetom kontroly bolo predovšetkým preveriť priame dodávky tovaru žalobcovi a jeho následné dodanie priamym odberateľom žalobcu, pričom nebolo preukázané/potvrdené priame dodanie tovaru od priameho dodávateľa žalobcu a priame dodanie tovaru žalobcom jeho deklarovaneému priamemu odberateľovi. Vzhľadom na to, že na týchto zdaniteľných plneniach, príp. od dane oslobodených obchodných plneniach sa žalobca priamo podieľal, a to v konsekvencii na vlastnú zodpovednosť za výber obchodných partnerov a za spôsob realizácie jednotlivých obchodných transakcií, bolo potrebné vychádzať z plnej zodpovednosti žalobcu za konanie s odbornou starostlivosťou v týchto obchodných vzťahoch, pričom nebolo namieste v nadväznosti na skúmanie splnenia zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet dane, prípadne na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH skúmať subjektívnu stránku žalobcu ohľadom vedomého alebo nebanlivostného zapojenia sa do podvodného konania iných daňových subjektov stojacich nie bezprostredne pred žalobcom alebo nie bezprostredne za žalobcom v predmetnom obchodnom reťazci.

6. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trov konania nepriznal, pretože z obsahu spisu nevyplýva, že by mu trov konania vznikli, pričom orgánu štátnej správy, ktorým žalovaný nepochybne je, možno priznať trov konania iba výnimočne.

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/, h/ SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie, eventuálne, aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

8. Sťažovateľ poukázal na procesné pochybenia správcu dane, spočívajúce v nezákonnosti daňovej kontroly, protokolu a z nich vyplývajúcich následných administratívnych rozhodnutí. Tieto pochybenia zdôvodnil prekročením zákonom maximálne povolenej doby na výkon daňovej kontroly, vrátane nezákonne dlhého prerušenia kontroly z dôvodu realizácie medzinárodného vyžiadania informácií (ďalej ako „MVI“). Odkázal na § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku („lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia“) a na čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Nariadenie“) v zmysle ktorého, „žiadaný orgán má poskytnúť informácie tak rýchlo, ako je to len možné, no najneskôr 3 mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ však žiadaný orgán už uvedenú informáciu má, lehota sa znižuje maximálne na 1 mesiac“. V konkrétnom prípade trvala daňová kontrola takmer 3 roky (1093 dní), pričom bola dvakrát prerušená, spolu v súhrne po dobu viac ako dva roky (751 dní).

9. Sťažovateľ argumentoval rozhodnutiami Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/34/2014, 14S/32/2014 a 14S/38/2014 zo dňa 18.05.2015 v obdobnej právnej veci, ktoré svedčia o tom, že správca dane spôsobil nezákonné prieťahy v predmetnej daňovej kontrole z dôvodu jej nezákonne dlhého prerušenia, porušil zásadu právnej istoty, zásadu konania v primeranej lehote a právo na spravodlivý proces. Bol toho názoru, že Ústavný súd SR nálezmi sp. zn. I. ÚS 553/2012 zo dňa 16.01.2013, III.ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 a I. ÚS 688/2014-19 zo dňa 04.02.2015 poskytol všeobecný výklad významu maximálne ustanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly a následkov jej prekročenia, teda nie výklad iba v konkrétne riešenom prípade.

10. Sťažovateľ namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu ako aj nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu. V súvislosti s jeho dodávateľom SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. daňové orgány založili svoje tvrdenia na negatívnych zisteniach vzťahujúcich sa k obchodnej spoločnosti LINTMAN s.r.o., ktorá vystupovala ako dodávateľ SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. V súvislosti s výpoveďou konateľa spoločnosti LINTMAN s.r.o. pána Z. G. upriamil pozornosť na nezrovnalosti v jeho svedeckých výpovediach. Ďalej poukázal na skutočnosť, že v areáli spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA s.r.o. sa predmetný cukor, ktorý mal byť dodávaný, skutočne nachádzal. Podľa jeho názoru postačuje aj preukázanie existencie časti druhovo určiteľného tovaru, čo potvrdzuje aj nález Ústavného súdu ČR, sp. zn. IV. ÚS 402/99 zo dňa 15.05.2001.

11. Bol toho názoru, že ako nezávislý subjekt s vlastnou právnou subjektivitou nenesie akúkoľvek zodpovednosť za skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov, teda za to, či maďarský odberateľ intrakomunitárne dodanie prizná, či odvedie DPH, alebo či komunikuje so správcom dane.

12. V súvislosti s vedeným trestným konaním navrhol správcovi dane oboznámiť sa s trestným spisom v časti nových zistení z Maďarska a súčasne doplniť dokazovanie výsluchov svedkov - pani N. Á. a pána Q.. Za nesprávne považoval aj prihládanie na znalecký posudok č. 1/2015 ohľadne nemožnosti realizácie deklarovaného počtu vývozov. Doplnil, že nezrovnalosť s vývozom 1700, resp. 750 kamiónov za deň bola vysvetlená výpoveďou pani N. Á., kde sa jednalo o chybu pri vedení účtovníctva. Podľa názoru sťažovateľa správca dane i žalovaný nijakým spôsobom nepreukázali, že sťažovateľ sa takýchto údajných podvodných konaní úmyselne zúčastňoval.

13. Záverom poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 14S/17/2016-61 zo dňa 04.05.2017, rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018, sp. zn. 13S/34/2017 zo dňa 27.06.2018, sp. zn. 13S/40/2016 zo dňa 11.10.2017, nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008 a sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/5/2018 zo dňa 31.01.2019, rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 20.01.2021 uviedol, že napadnutý rozsudok považuje za vecne správny, a preto navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Prejednávaná vec bola dňa 26.03.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S - sp. zn. 5Sžfk/26/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

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

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/53/2019-194 zo dňa 07.10.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100256217/2019 zo dňa 21.01.2019. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta, č. 100955203/2018 zo dňa 15.05.2018.

18. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2013. Kontrolu začal správca dane dňa 19.02.2014. Dňa 16.10.2014 bola Rozhodnutím o prerušení kontroly č. 9211401/5/4620047/2014/Mod zo dňa 14.10.2014 daňová kontrola prerušená z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie podľa osobitného predpisu. Dňa 21.09.2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračovanie vo výkone daňovej kontroly bolo sťažovateľovi oznámené. Následne bola dňa 27.10.2015 opätovne prerušená kontrola z dôvodu MVI, pričom dňa 08.12.2016 pominuli dôvody jej prerušenia.

19. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100290665/2017 zo dňa 14.02.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 15.02.2017 (dátum ukončenia daňovej kontroly). Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie.

20. Následne prvostupňovým rozhodnutím č. 100955203/2018 zo dňa 15.05.2018 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 186 439,68 eura, nepriznal nadmerný odpočet v sume 42 326,80 eura a vyrubil mu daň v sume 144 112,88 eura. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného č. 100256217/2019 zo dňa 21.01.2019 tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

#### IV.

##### Právne závery kasačného súdu

21. 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).

22. 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

23. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhliadnutím 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 v celom rozsahu.

24. Kasačný súd úvodom poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňovať 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.

25. 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), sp. zn. 4Sžfk/69/2019 zo dňa 13. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie september 2013), sp. zn. 2Sžfk/39/2019 zo dňa 26. mája 2021 (zdaňovacie obdobie jún 2013), sp. zn. 5Sžfk/7/2019 zo dňa 19. novembra 2020 (zdaňovacie obdobie apríl 2014).

26. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom poukazuje senát Najvyššieho správneho 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 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. 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 Z. G. a účtovníctvo viedla N. C. H.. V spoločnosti SOVEREIGN SLOVAKIA, s.r.o. bola konateľkou N. C. H., preprava bola riadená v sídle tejto spoločnosti v Okoči osobou Károly Gyenis (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 vecí 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, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

71. V prípade, že daňové orgány oprávnene 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 aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce 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 oprávnene 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...."

27. Kasačný súd pridriavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich zo skoršej rozhodovacej činnosti správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky majúca 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 a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

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

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.