

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/37/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200307
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200307.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a sudcov Mgr. Petra Macha, PhD., (spravodajca) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): MA2R s.r.o. v likvidácii, so sídlom Mlynská 2, Košice, IČO: 36 599 620, zastúpený: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sov. hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100501185/2019 z 21. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/76/2019-95 z 15. júla 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej „správca dane“) vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2013, ktorá bola začatá dňa 25.11.2014. Správca dane výkon daňovej kontroly prerušil od 28.07.2015 z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo výkone daňovej kontroly, potom pokračoval v kontrole od 18.10.2016. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24.01.2017 dorúčením protokolov z daňovej kontroly.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101428739/2018 z 24.07.2018 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej „daňový poriadok“), vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 14 553,60 €.

3. Žalovaný na odvolanie sťažovateľa rozhodnutím č. 100501185/2019 z 21.02.2019 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- považoval za neopodstatnenú námietku sťažovateľa, že v pokračujúcom vyrubovacom konaní po odvolacom konaní sa nedá odstrániť pocestná vada, ktorou bolo daňovému subjektu upreté právo ustanovené v § 25 ods. 4 daňového poriadku. Žalovaný uložil správcovi dane odstrániť túto vadu v zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku. Podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku je správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Za právny názor však podľa sťažovateľa nemožno považovať uloženie povinnosti podriadenému štátnemu orgánu,
- prvostupňové rozhodnutie má všetky predpísané formálne i obsahové náležitosti podľa § 63 daňového poriadku a vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Žalovaný ako odvolací orgán sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že sťažovateľ ako daňový subjekt nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania DPH v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“) a oslobodenie od DPH do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH,
- namietanú nezákonnosť vyrubovacieho konania tiež považoval za nedôvodnú, keďže žalovaný ako odvolací orgán zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, teda vrátil správcu dane do vyrubovacieho konania, ktoré začalo dňom po dni doručenia protokolu spolu s výzvou podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku. Predmetné vyrubovacie konanie nebolo ukončené, pretože rozhodnutie správcu dane bolo zrušené. Správca dane tak pokračoval vo vyrubovacom konaní a vydal napadnuté rozhodnutie do 15 dní od spisania poslednej zápisnice o výsledku a priebehu dokazovania s daňovým subjektom (posledná zápisnica č. 101328459/2018 spísaná dňa 11.07.2018, rozhodnutie vydané dňa 24.07.2018) podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku,
- za neopodstatnenú považoval aj námietku ohľadom nedodržania ročnej lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu do iného členského štátu. Správca dane nemohol ovplyvniť lehoty, v ktorých zahraničné daňové správy konali a vzhľadom na potrebu preverenia skutočností čakal na tieto odpovede a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred ich obdržaním,
- vystavenie samotnej faktúry bez DPH pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte a CMR ešte nie je dôkazom skutočného dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu a je to len splnenie formálnej stránky na deklarovanie nároku na oslobodenie od dane. Faktúra musí byť odrazom reálneho plnenia a z hľadiska nároku na oslobodenie od DPH je použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť a sú preukázané,
- v predmetnom prípade sa jednalo o obchodný reťazec, ktorý bol riadený spoločnosťou Nettix, s.r.o. od ponuky kryštálového cukru sťažovateľovi, cez jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix s.r.o., vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Zo spisu bolo zrejmé, že ani s prepravcami sťažovateľ neprichádzal do kontaktu a taktiež sa nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z toho teda vyplýva, podľa žalovaného, že sťažovateľ nemal vedomosť o tom, a teda nemôže tvrdiť, že obchody prebiehali tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach,
- ani v jednom prípade sa na základe medzinárodnej výmeny informácií nepotvrdilo dodanie tovaru sťažovateľom do iného členského štátu a teda sťažovateľ nepreukázal, že tovar bol použitý pre jeho zdaniateľné plnenia,
- vykonaným dokazovaním bola tak spochybnená samotná existencia tovaru - kryštálového cukru. Sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie tovaru, ktorému podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi uvedenom na faktúre vzniklo právo na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Sťažovateľ podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia.

5. Krajský súd v Košiciach (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/76/2019-95 z 15.07.2021 (ďalej „napadnutý rozsudok“) túto žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. V odôvodnení uviedol, že už prejednal v inom konaní totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu (tu sťažovateľa), totožného predmetu konania, v ktorom v konaní sp.zn. 7S/11/2019 išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 7.084,22 eur, pričom pri výkone daňovej kontroly u sťažovateľa mesiac máj 2013, ako aj za mesiac marec 2013, sa vychádzalo z tých istých dôkazov získaných a vykonaných správcom dane, ktoré sú uvedené zhrnuté v jednom Protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 100105316/2017 z 18.01.2017.

6. Správny súd v napadnutom rozsudku poukázal na toto svoje predchádzajúce rozhodnutie sp. zn. 7S/11/2019, s ktorého odôvodnením sa s poukazom na totožné žalobné dôvody v tomto konaní v celom rozsahu stotožnil. Správny súd tak svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- prvé rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty bolo zrušené žalovaným z dôvodu porušenia ustanovení v konaní a to pre porušenie práva sťažovateľa klásť svedkom otázky a pre nedostatočne zistený skutkový stav. Správca dane pri viazanosti právnym názorom žalovaného predvolal opätovne na výsluch svedkov - konateľov spoločnosti Nettix, s.r.o. ako aj ďalších svedkov a o tejto skutočnosti upovedomil sťažovateľa a umožnil mu tak byť prítomný pri výsluchu týchto svedkov a klásť im otázky, čím v postupoval v súlade s právnym názorom žalovaného uvedenom v rozhodnutí o odvolaní a odstránil vadu daňového konania spočívajúcu v porušení ustanovenia § 45 ods. 1 písmeno e/ daňového poriadku. Sťažovateľ sa žiadneho z výsluchov nezúčastnil. Správny súd nesúhlasil s námietkou sťažovateľa, že v tomto prípade, keď v rámci daňovej kontroly neboli vykonané tieto výsluchy, bola daňová kontrola nezákonná a nezákonné je tým pádom aj vyrubovacie konanie a že vady zákonnosti daňovej kontroly sa dajú odstrániť len v priebehu daňovej kontroly, pričom odkázal na znenie § 74 ods. 2 daňového poriadku. Odvolací orgán nie je viazaný záverom prvostupňového správneho orgánu a sám posúdi vec, a to jednak z hľadiska vykonaného dokazovania a urobených záverov ako aj z právnej stránky a v rámci tohto odvolacieho konania môže byť sám odstrániť chyby konania alebo to uložiť prvostupňovému správne orgánu, čo aj v tomto prípade po zistení vady konania urobil. Procesné pochybenie správcu dane bolo zhojené v ďalšom vyrubovacom konaní a nemožno tvrdiť, že boli sťažovateľovi upreté jeho práva garantované Ústavou SR a že správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní mohol vydať len rozhodnutie o zastavení daňového konania. Tiež vyjadril názor, že táto námietka vykazuje známky účelovosti, keďže sťažovateľ túto skutočnosť žiadnym spôsobom nenamietal vo vyjadrení k protokolu, ktorým sa končí daňová kontrola, - daňová kontrola bola prerušená podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku rozhodnutím č. 20567367394/2015 zo dňa 24.07.2015 z dôvodu potreby zistenia informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Oznámením zo dňa 26.10.2016 správca dane oznámil sťažovateľovi, že pominuli dôvody, nakoľko dňa 18.10.2016 bola správcovi dane doručená v tejto predmetnej veci posledná odpoveď. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t. j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely, ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. 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. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu je zrejmé, že prerušenie konania za účelom medzinárodnej výmeny informácií poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku, či došlo k dodaniu tovaru - kryštálového cukru sťažovateľom maďarskej spoločnosti Száguldó Vonat Kft. a teda získané informácie mali význam na vyvodenie záverov pre správcu dane, či reálne došlo k fyzickej dodávke pre maďarskú spoločnosť a či

vznikol na základe toho sťažovateľovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu a tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Správny súd mal, vychádzajúc z vyššie uvedeného, v kontexte obsahu administratívneho spisu, za to, že prerušenie daňovej kontroly od 28.07.2015 do 26.10.2016 nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorých mali byť sťažovateľom realizované obchody vo vzťahu k maďarskej spoločnosti. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Na podporu svojho odôvodnenia správny súd odkázal aj na relevantné rozhodnutia Najvyššieho súdu SR,

- žalovaný správne vec právne posúdil v otázke vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, keď v rámci odvolacieho konania po preskúmaní spisu uzavrel, že: „v predmetnom sa jedná o obchodný reťazec, ktorý bol riadený spoločnosťou Nettix, s.r.o. - od ponuky kryštálového cukru žalobcovi, jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix, s.r.o. cez vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Odvolávajúci neprichádzal do kontaktu ani s prepravcami. Tiež sa odvolávajúci nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z uvedených skutočností vyplýva, že odvolávajúci sa nemal vedomosť o tom, a teda nemôže tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach. Odvolávajúci nepostupoval v súlade so zásadou poctivého obchodného styku a neprijal žiadne opatrenia na preverenie svojich obchodných partnerov.,,

- z odôvodnení tak rozhodnutia správcu dane ako aj z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených sťažovateľom ku dňu daňovej kontroly sa neuskutočnili a teda bola spochybnená samotná existencia tovaru - kryštálového cukru. Sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa reálne obchod uskutočnil tak, ako ho deklaroval. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. K uvedenému odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/20/2017 z 11.09.2018. Sťažovateľ ako daňový subjekt v súlade s jeho dôkaznou povinnosťou upravenou v ustanovení § 24 ods. 1 daňového poriadku mal preukázať a vyvrátiť zistenie správcu dane o tom, že nedošlo k realizácii daňových plnení.

III.

Kasačná sťažnosť

7. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP.

8. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- nesúhlasil s právnym posúdením žalobnej námietky týkajúcej sa zhojenia procesného pochybenia správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly spočívajúcu v porušení ustanovenia § 45 ods. 1 písmeno e/ daňového poriadku. V kasačnej sťažnosti pokračoval vo svojej argumentácii uvedenej už v správnej žalobe, že vady zákonnosti daňovej kontroly je možné odstrániť len v priebehu daňovej kontroly, zákon neumožňuje odstraňovanie väd zákonnosti daňovej kontroly po vrátení veci na ďalšie konanie správcovi dane, a žalovaný mal teda prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie s tým, že mu uloží, aby konanie zastavil podľa § 62 ods. 1 písm. h/ daňového poriadku,

- za nesprávne právne posúdenú považoval aj námietku ohľadom nedodržania dĺžky daňovej kontroly, pričom pokračoval vo svojej argumentácii, že keďže správca dane nevykonal dokazovanie o informáciách z MVI eurokonformným spôsobom, tak v žiadnom prípade nemožno tvrdiť, že prerušenie daňovej kontroly na dobu dlhšiu než je uvedené v čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/20110 (t. j. najviac tri mesiace od prijatia žiadosti), bolo účelné a dôvodné. Právnu ochranu

neplýnutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly pri jej porušení v zmysle § 61 ods. 5 daňového poriadku požíva len lehota uvedená v čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/20110,

- sťažovateľ sa žiadneho podvodu na DPH nezúčastnil a správca dane svoje tvrdenie o takejto vedomosti sťažovateľa nijak nepodložil. Nie je pravdivé tvrdenie správneho súdu, že si sťažovateľ nedostatočne preveril, či mu je dodávateľ Nettix, s.r.o. schopný tovar dodať a zistiť si o tomto dodávateľovi informácie. Sťažovateľovi, ako aj dodávateľovi Nettix, s.r.o. viedla účtovníctvo tá istá spoločnosť, ďalej splnomocnená zástupkyňa sťažovateľa osobne poznala konateľov spoločnosti Nettix, s.r.o. Sťažovateľ teda vôbec nesúhlasí s právnym posúdením správneho súdu o tom, že v obchodoch so spoločnosťou Nettix, s.r.o. neprejavil náležitú mieru opatrnosti,

- správny súd sa vôbec nezaoberal rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27.09.2018, ktorý na podporu svojich argumentov sťažovateľ použil. V dôsledku uvedeného došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces.

9. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zmeniť napadnutý rozsudok tak, že sa preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne vyjadril tak, že súhlasil s výrokom správneho súdu. Poukázal na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vzniesol totožné námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu 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 správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

12. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania v rámci posúdenia prakticky rovnakých právnych otázok (k inému zdaňovaciemu obdobiu) bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 4Sžfk/27/2021 z 26.05.2022 (aj sp. zn. 6Sžfk/53/2021 z 26.05.2022, 2Sfk/26/2022 z 26.05.2022, 5Sfk/39/2021 z 28.06.2023), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie sp. zn. 4Sžfk/27/2021 z 26. mája 2022 poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na jeho vybrané časti odkazuje:

„15. Z kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ svoje námietky smeroval proti právnemu posúdeniu správneho súdu jednak otázok procesného postupu daňových orgánov, ako aj nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa pri uskutočňovaní obchodných transakcií so spoločnosťou Nettix, s.r.o., aby sa vyhol účasti na daňovom podvode.

16. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením krajského súdu, týkajúceho sa námietky sťažovateľa, že vo vyrubovacom konaní nie je možné zhojiť procesné pochybenie, ktoré nastalo pri daňovej kontrole. V danom prípade predchádzalo preskúmanému rozhodnutiu žalovaného zrušenie prvého rozhodnutia správcu dane, v ktorom žalovaný ako odvolací orgán z vlastnej iniciatívy vzhliadol procesný nedostatok - porušenie práva sťažovateľa ustanoveného v § 45 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku. Sťažovateľ v tomto odvolacom konaní, ako ani vo vyrubovacom konaní, toto procesné pochybenie správcu dane nenamietal. Napriek tejto skutočnosti žalovaný v postavení odvolacieho orgánu zrušil rozhodnutie správcu dane a uložil mu toto procesné pochybenie odstrániť vo vyrubovacom konaní, ktoré nebolo ukončené, keďže rozhodnutie správcu dane, vzhľadom na jeho zrušenie, nenadobudlo právoplatnosť. Túto procesnú vadu už nebolo možné odstrániť iným spôsobom, keďže daňová kontrola bola ukončená dorúčením protokolu o výsledku daňovej kontroly. Preto žalovaný postupoval správne a svoj postup aj náležite odôvodnil. Daňový poriadok explicitne v § 74 ods. 2 explicitne ustanovuje oprávnenie žalovaného ukladať správcovi dane povinnosť odstrániť chyby

konania. S uvedeným nemá súvis ani skutočnosť, ktorú sťažovateľ namieta, teda že sám nenamietal porušenie jeho procesného práva podľa § 45 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku, keďže odvolací orgán môže v daňovom konaní v zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku odstraňovať pochybenia správcu dane aj keď ich odvolávajúci sa daňový subjekt nenamietal. V konečnom dôsledku je nutné poznamenať, že je paradoxom, keď sťažovateľ namieta skutočnosť, že žalovaný svojim iniciatívnym postupom ochránil sťažovateľa pred nezákonným zásahom do jeho procesných práv v daňovom konaní, ktoré koniec koncov, tak ako konštatoval správny súd v napadnutom rozsudku ani nakoniec sťažovateľ nevyužil, keďže sa na znovu vykonaných výsluchoch svedkov nezúčastnil. Navyše je potrebné dodať, že právny záver sťažovateľa, že žalovaný mal v konaní postupovať tak, že zruší rozhodnutie správcu dane pre pochybenie počas daňovej kontroly a pre nemožnosť odstránenia tejto vady mu uloží zastaviť konanie, je z logického hľadiska nezmyselný a právne neobhájiteľný.

17. Za dôvodnú kasačný súd nepovažuje ani námietku sťažovateľa smerujúcu k nedodržaniu lehoty na prerušenie daňovej kontroly v zmysle článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Túto problematiku riešil Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci C-186/20 zo dňa 30. septembra 2021 a dospel k záveru, že predmetný článok 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010 neustanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd odkazuje na relevantnú časť znenia uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ:

„42. Na druhej strane nariadenie č. 904/2010 nemožno vykladať tak, že by priznávalo zdaniteľným osobám konkrétne práva, keďže neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105a citovanú judikatúru).

43. Okrem toho toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Preto sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia.

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že článok 10 nariadenia č. 904/2010 v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

18. Ku kasačnému dôvodu sťažovateľa, ktorý sa týka posúdenia zákonnosti samotného nepriznania práva na odpočet DPH kasačný súd uvádza, že tento tiež nie je spôsobilý spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Tiež je potrebné podotknúť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti napadol len závery správneho súdu týkajúce sa nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa voči jeho účasti na podvođe. Samotné posúdenie nenaplnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH sťažovateľ nenamietal.

19. Vzhľadom na uvedené kasačný súd len v krátkosti konštatuje, že jednak správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach, ako aj správny súd v napadnutom rozsudku v prvom rade odmietnutie nadmerného odpočtu DPH odôvodnili tým, že sťažovateľ ani nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. Konkrétne nepreukázal vznik daňovej povinnosti, ktorá je spätá s dodaním deklarovaného tovaru - kryštálového cukru. V dôsledku uvedeného nenastalo naplnenie podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Až následne bola doplňujúco posudzovaná aj otázka nedostatočnej opatrnosti sťažovateľa proti jeho účasti na podvodnom konaní, keďže ako vyplynulo z dokazovania správcu dane tak celý obchodný reťazec mal byť ovládaný dodávateľom kryštálového cukru - spoločnosťou Nettix, s.r.o., ktorá zabezpečovala celý rad aspektov zdaniteľných obchodov od ponuky kryštálového cukru sťažovateľovi, jeho skladovanie v prenajatom sklade spoločnosťou Nettix, s.r.o. cez vyhľadávanie zahraničných odberateľov, pomoc pri vyplňaní CMR, ich doručenie do skladu, doručenie faktúr a dodacích listov zahraničným odberateľom. Sťažovateľ neprichádzal do kontaktu ani s prepravcami a tiež sa nezúčastňoval nakládky a vykládky tovaru v sklade a to ani v deň jeho dodania zahraničným odberateľom. Z uvedeného správcovi dane vyplynulo, že sťažovateľ nemal vedomosť o tom, a teda

nemôže ani tvrdiť, že obchody prebehli tak, ako je to deklarované na dodávateľských a odberateľských faktúrach.

20. Samotná skutočnosť, či sťažovateľ vedel alebo vedieť mohol, o svojej účasti na podvode, respektíve či prijal dostatočné opatrenia, aby sa účasti na podvode vyhol, sa stáva relevantnou z hľadiska nepriznania odpočtu DPH až keď by bolo konštatované naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, čo v prejednávacom prípade nenastalo. Uvedený záver je stabilizovaný v judikatúre Súdneho dvora EÚ, napríklad v rozsudku vydaného v konaní v spojených veciach SGI a Valérieane C-459/17 a C-460/17:

„Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

21. Ako už kasačný súd vysvetlil vyššie, keďže z dokazovania správcu dane, s ktorým sa v preskúvanom rozhodnutí stotožnil aj žalovaný a následne krajský súd v napadnutom rozsudku, a navyše toto posúdenie ani nebolo napadnuté kasačnou sťažnosťou nepovažoval kasačný súd za dôvodný kasačný bod sťažovateľa týkajúci sa právneho posúdenia nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa v obchodnom styku pri posudzovaných zdaniteľných obchodoch.

22. Vo vzťahu k poslednému sťažnostnému bodu sťažovateľa a síce, že krajský súd svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil, keďže sa žiadnym spôsobom nevyjadril k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/49/2017 zo dňa 27.09.2018, ktorým sťažovateľ v žalobe argumentoval, kasačný súd uvádza, že je taktiež nedôvodný. To, že súd nereaguje na úplne každý argument alebo rozhodnutie na ktoré účastník konania odkáže nie je možné automaticky chápať ako porušenie práva na spravodlivý súdny proces. Podstatou odôvodnenia rozhodnutia je, aby bolo presvedčivé. Kasačný súd jednoznačne považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za presvedčivý a teda riadne a vyčerpávajúco odôvodnený, keďže systematicky odpovedal na všetky podstatné námietky sťažovateľa a vyvodil z nich vecne správny záver.“

V.

Záver a trovy konania

13. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

14. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

15. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

