

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/27/2021
Identifikačné číslo spisu: 3018200172
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3018200172.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DREVOIMPORT s.r.o., so sídlom Kolačno 2, 958 41 Kolačno, IČO: 44 782 179, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., AK so sídlom Ivánska cesta 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100432154/2018 zo dňa 22.02.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16. januára 2019, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16. januára 2019 sa z r u š u j e a vec sa v r a c í a Krajskému súdu v Trenčíne na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100432154/2018 zo dňa 22.02.2018, ktorý bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 101746907/2017 zo dňa 11.08.2017. Predmetným prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 37 294,32 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 40.504,63 eura na sumu 3.210,31 eura.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že daňová kontrola bez pochybností priamo zasahuje do právnej sféry daňového subjektu. Práve s poukazom na uvedené je zákonom stanovená maximálna dĺžka trvania daňovej kontroly, a to na jeden rok s tým, že sa táto doba fakticky predlžuje o

dobu prerušenia daňovej kontroly podľa § 61 Daňového poriadku. Keďže takýmto postupom dochádza reálne k predĺženiu daňovej kontroly je potrebné, aby k nemu dochádzalo v súlade so zákonom, a na nevyhnutne dlhý čas tak. Okrem toho ďalším účelom stanovenia lehoty pre realizáciu daňovej kontroly je stimulácia správcu dane k včasnému výkonu jeho práv a povinností. Uvedené potom súvisí aj s povinnosťou správcu dane postupovať pri daňovej kontrole účelne a tak, aby daňovú kontrolu skončil v primeranej lehote. Na druhej strane je však potrebné uviesť, že v prejednávanej veci bol vecou preverovania obchodný reťazec, ktorého sa zúčastnili okrem obchodných spoločností so sídlom v Slovenskej republike aj ďalšie subjekty so sídlami v Rakúsku, Nemecku, Maďarsku, Veľkej Británii, pričom tu existovala objektívna potreba tieto jednotlivé články obchodu preveriť a zistiť informácie za účelom preverenia uplatneného nároku žalobcu v zdaňovacom období november 2013.

3. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky publikované pod č. 60 v Zbierke č. 7/2016, v ktorom bolo okrem iného uvedené, že „..ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií... ide o legitímnu činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa do jeho dispozičnej sféry dostanú informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru.“ V skutkovej situácii, ako je v prejednávanej veci je podľa názoru správneho súdu legitímne, ak správca dane využije inštitút MVI a preverí skutočnosti podstatné a rozhodujúce pre posúdenie veci žalobcu. V prejednávanej veci správca dane pristúpil dvakrát k prerušeniu daňovej kontroly pričom z dôvodu oneskoreného poskytnutia informácie zo strany zahraničného (dožiadaného) orgánu trvalo v poradí prvé prerušenie daňového konania až 362 dní. Skutočnosť, že tieto potrebné a požadované informácie neboli správcovi dane doručené rýchlejšie, resp. v lehotách určených v nariadení alebo smernici, nemôže ísť na ťarchu správcu dane.

4. Uvedené lehoty majú vo svojej podstate procesný charakter, ich uplynutím nezaniká dožiadanému orgánu povinnosť informáciu poskytnúť a na druhej strane žiadajúcej strane právo sa informácie domáhať. Ich stanovenie má sice motivovať orgány konať v primeranej lehote, ak však nie sú tieto lehoty dodržané, neznamená to automaticky pre správcu dane povinnosť pokračovať v daňovej kontrole, a to aj bez takýchto informácií. Podľa názoru súdu správca dane postupoval v prejednávanej veci v súlade so zákonom. Daňová kontrola bola podľa názoru správneho súdu prerušená v súlade s § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Súčasne je dôvodný názor žalovaného, že ak dožiadané orgány nepostupovali podľa príslušných predpisov, nemožno túto skutočnosť pripísať na ťarchu správcovi dane. Správca dane bol v procese vybavovania dožiadaní vo vzťahu k dožiadaným zahraničným orgánom primerane aktívny. V prípadoch, keď dožiadaný orgán neodpovedal v stanovenej lehote, zasielal priebežne urgencie. Podľa názoru správneho súdu daňová kontrola nebola zo strany správcu dane umelo predlžovaná a nie sú tu skutočnosti umožňujúce vysloviť záver, že by došlo k zneužitiu inštitútu prerušenia daňovej kontroly.

5. Podľa krajského súdu správca dane dostatočne zistil skutkový stav, vyvodil z neho správne skutkové závery a vec následne aj správne právne posúdil. Správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo zistení, že: - tak konateľ žalobcu, ako aj konatelia spoločností YENISEI s.r.o. (dodávateľ) a SATIS-SK s.r.o. (subdodávateľ), ako aj vypočítaní svedkovia, ktorí sa mali na nakládke, vykládke, kontrole tovaru podieľať vyjadrovali nejasne a rozporuplne. Aj žalobcom navrhovaní svedkovia, ktorí sa mali zúčastňovať odovzdávania a preberania tovaru, ako aj kontroly kvality, si vo svojich výpovediach navzájom odporovali a ich vyjadrenie sú aj v rozpore s tvrdeniami žalobcu a s vyjadrením vlastníka skladov v Hornej Potôni; - nebol preukázaný pôvod tovaru, spoločnosť SATIS-SK s.r.o. a ani žalobca nevlastnili a ani nepredložili žiadne doklady o pôvode cukru a ani žiadne certifikáty; doklady, ktoré dodatočne predložila spoločnosť YENISEI s.r.o., nemohli byť dôkazom o pôvode cukru fakturovaného v mesiaci november 2013, nakoľko nie je zrejmé pre koho boli vystavené; - spoločnosť SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o. a ani žalobca si nespĺnili zákonnú povinnosť oznámiť príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom.

6. Hoci spoločnosť SATIS-SK s.r.o. nakúpila kryštálový cukor od spoločnosti HRISTAL FOOD Kft. a od spoločnosti Balinger Lebensmittel Kontor GmbH v cene 655 eur za tonu cukru, ten istý cukor

predala spoločnosti YENISEI s.r.o. za 572 až 600 eur a tá ho predala žalobcovi v cenovom rozpätí 582 eur až 620 eur za tonu. Žalobca ho ďalej fakturoval spoločnosti NO LIMIT FOOD LTD. v cene 627 eur, resp. 668 eur za tonu. Je nanajvýš nepravdepodobné, že sa v reťazci spoločností SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o., DREVOIMPORT s.r.o. a NO LIMIT FOOD LTD predával za nižšiu cenu, než za akú ju spoločnosť SATIS-SK s.r.o. nakupovala, resp. aká bola v tom čase bežná na trhu, pričom k tejto cene bolo treba prirátat' aj náklady za dopravu, balenie, skladovanie, zisk obchodníka, aby sa dosiahla celková cena za tonu cukru;

- žalobca sa zúčastnil reťazového obchodu, z ktorého získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa YENISEI s.r.o., pričom daň na predchádzajúcich stupňoch nebola odvedená do štátneho rozpočtu, pričom on deklaroval intrakomunitárne dodania s oslobodením od dane. Spoločnosť SATIS-SK s.r.o. v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 nepriznala žiadne nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Na riadkoch 03 a 04 daňového priznania uviedla základ dane 118 750 eur a DPH 23 750 eur, čo sú omnoho nižšie sumy, než aké boli uvedené na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane ďalší článok v reťazci.

7. Spoločnosť YENISEI s.r.o. si uplatnila z faktúr od tejto spoločnosti odpočítanie DPH v sume cca 50 460 eur. Aj keď priznala daň z faktúr vystavených pre žalobcu, pri vysokom obrate (cca 260 000 eur) vykázala v daňovom priznaní len nízku daňovú povinnosť (200 eur). Spoločnosť YENISEI s.r.o. bola v pozícii sprostredkujúceho kupujúceho. Cukor neskladovala, nemanipulovala s ním. Tovar následne fakturovala žalobcovi, ktorý si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr do tohto dodávateľa v sume 37 294,32 eura a v ten istý deň si uplatnil aj oslobodenie od dane z intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH; - nebol preukázaný trojstranný obchod medzi žalobcom, spoločnosťou NO LIMIT FOOD Ltd. a maďarským odberateľom, ako aj dodanie tovaru maďarskému odberateľovi, keď jednak nebola predložená žiadna zmluva, z ktorej by bolo možné dovodiť dojednanie takéhoto trojstranného obchodu, nebolo zrejmé na akom základe žalobca uskutočnil prepravu maďarskej spoločnosti a v konečnom dôsledku komu a či vôbec bol tovar do Maďarska skutočne prepravený. Uvedené pochybnosti vyplývajú aj z nezrovnalostí z dokladov, keď z tej istej prepravy existujú dva doklady potvrdené rôznymi spoločnosťami.

8. Bol zistený obchodný reťazec 1.) GJ Intertrading GmbH (Rakúsko) - 2.) CHRISTAL FOOD Kft (HU) a Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) - 3.) SATIS-SK s.r.o. (SR) - 4.) YENISEI s.r.o. (SR) - 5.) DREVOIMPORT s.r.o. (SR) - 6.) NO LIMIT FOOD LTD (UK) - a maďarské spoločnosti a to buď 7.) MORE VEGYES Kft (HU) alebo MÓRE-KERTRADE Kft. (HU). Špecifikom tohto reťazca je, že k dodaniu tovaru došlo od rakúskej spoločnosti uvedenej v reťazci ako 1) priamo slovenskej spoločnosti SATIS-SK s.r.o. do skladu v Hornej Pôtoni. V ten istý deň ako malo prísť k doručeniu tovaru do skladu v Hornej Potôni, prebehli ďalšie obchody v reťazci, konkrétne došlo k predaju tovaru spoločnosti YENISEI s.r.o. a následnému predaju žalobcovi, ktorý obratom tovar predal spoločnosti NO LIMIT FOOD Ltd. (Veľká Británia), ktorá žiadala tovar doručiť svojmu maďarskému odberateľovi. S poukazom na uvedené mal byť tovar prepravený od rakúskeho dodávateľa priamo na Slovensko (Horná Potôň) a v ten istý deň ďalej predaný a prepravovaný do Maďarska. K fakturácii medzi spoločnosťami SATIS-SK s.r.o., YENISEI s.r.o., žalobcom a spoločnosťou NO LIMIT FOOD Ltd. došlo v ten istý deň, pričom všetky tieto spoločnosti majú zriadené svoje bankové účty v tej istej bankovej inštitúcii.

9. Nemecká spoločnosť Balinger Lebensmittel Kontor GmbH s cukrom nikdy nemanipulovala, neskladovala ho, nenakladala, nevykladala, len vystavovala faktúry ako sprostredkujúci kupujúci. Zo zistení nemeckej finančnej správy vyplynulo, že obchodovala zo spoločnosťami zo Slovenska, Českej republiky a Maďarska a jej odberateľmi boli najmä slovenské obchodné spoločnosti, ktoré nepodávajú daňové priznania, zo správcom dane nekomunikujú, resp. nepriznávajú daň. V obdobnej pozícii bola aj spoločnosť CHRISTAL FOOD Kft. Správca dane napriek rozsiahlemu dokazovaniu nezistil fyzickú existenciu tovaru v takých množstvách, aké boli deklarované vo vyššie uvedenom reťazci spoločností. Taktiež nebolo možné preveriť nielen pôvod tovaru, ale ani jeho konečnú spotrebu, nakoľko maďarské spoločnosti sú nekontaktné, so správcom dane nespolupracujú. Na základe vyššie uvedeného správne orgány zhodne dospeli k záveru, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má znaky karuselového obchodu. Žalovaný uviedol, že dôvodom neuznania sporných faktúr je skutočnosť, že

nemajú základ v reálnom plnení. Opakovane konštatoval, že preverovaním celého obchodného reťazca bolo zistené, že u jednotlivých článkoch nebol hodnoverne preukázaný skutočný pôvod tovaru, jeho existencia v deklarovaných množstvách a ani fyzický pohyb v reťazci tuzemských a zahraničných spoločností. Vyslovil podozrenie, že išlo len o „fakturačné“ obchody, pri ktorých pridaná hodnota nevzniká. S uvedenými závermi sa správny súd vzhľadom na výsledky dokazovania v administratívnom konaní plne stotožnil.

10. Rovnako sa správny súd stotožňuje so závermi žalovaného, že žalobca, ktorý je primárne obchodníkom s drevom, si pri obchodovaní s novou komoditou - kryštálovým cukrom riadne nepreveril svojich obchodných partnerov, nesplnil si svoje povinnosti, ktoré pre neho vyplývali z dôvodu obchodovania s potravinárskou komoditou, nevenoval dostatočnú, resp. nijakú pozornosť preukázaniu pôvodu tohto tovaru. Správny súd pritom poukazuje na publikované rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžk/30/2017 zo dňa 31.01.2018, v zmysle ktorého „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.“ Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane vo svojich rozhodnutiach poukázal na to, že Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť na daňovom podvode. Okrem toho sám poukázal na svoju ustálenú rozhodovaciu činnosť (napríklad aj rozsudky sp. zn. 5Sžf/97/2010, 2Sžf/4/2009, 3Sžfk 42/2017), v ktorých poukázal nielen na zásadu poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že podnikateľ má mať vedomosť o subjektoch v spolupráci s ktorými realizuje svoju podnikateľskú činnosť. Ak takéto vedomosti nemá, ide o podnikanie, ktoré nepoužíva ochranu.

11. Ďalej krajský súd poukázal na to, že platca dane má nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za predpokladu, že splní zákonné podmienky pre úspešné uplatnenie tohto nároku, medzi ktoré patrí práve preukázanie jeho oprávnenosti. Ak správca dane určeným spôsobom vyjadří pochybnosť o tvrdení daňového subjektu, je tento povinný tvrdené skutočnosti preukázať a pokiaľ tak neučiní a nevyvráti pochybnosti správcu dane, neunesie dôkazné bremeno a správca dane je oprávnený daň stanoviť alebo uplatnený daňový odpočet neuznať. Daňový subjekt pritom preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní. Dôkazné bremeno unesenie daňový subjekt iba vtedy, ak ním predložené dôkazy zapadajú do rámca objektívne zisteného skutkového stavu veci. Pokiaľ však voči takto zistenému skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy. Pokiaľ tak neučiní, znamená to neunesenie dôkazného bremena so všetkými dôsledkami z toho vyplývajúcimi. Krajský súd sa zároveň odvolával aj na judikatúru SD EÚ (rozsudok zo dňa 12.01.2006, Optigen Ltd., v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, rozsudok zo dňa 06.07.2006, Kittel, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161 a rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11).

12. Predpokladom aplikácie vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora je však nespochybnenie existencie daňového plnenia. V predmetnej právnej veci však správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom spochybnili, pričom ich úvahy vznikli na základe logickým spôsobom vyhodnotených zistení, ktoré už boli označené vyššie. Ak by aj nedošlo k takémuto kvalifikovanému spochybneniu existencie daňového plnenia, tak je potrebné uviesť, že vyššie uvedené rozsudky umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby neboli nútení niesť následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, kedy svoje daňové povinnosti sami riadne plnili. Avšak akýkoľvek i nedbalostný podiel pre obchodníkov zakladá negatívne účinky. Pre podnikateľov závery Európskeho súdneho dvora neznamenajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú okrem iného aj povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli.

13. Podľa krajského súdu je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávani obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. V prejednávanej veci sa však žalobca nesprával v žiadnom ohľade obozretne. Predovšetkým začal podnikat' s potravinárskou komoditou, pričom sám odignoroval svoje povinnosti, ktoré mu ako obchodníkovi z uvedeného vyplývali. Sám porušil zákon, keď si nesplnil svoje povinnosti súvisiace s obchodovaním s potravinárskou komoditou. Jeho obchodní partneri pritom taktiež uvedené nesplnili. Odhliadnuc od toho, čo ukladal žalobcovi zákon, je vo všeobecne rozumné od podnikateľa obchodujúceho s potravinárskou komoditou požadovať, aby sa zaujímal o pôvod tovaru, s ktorým obchoduje, aby vyžadoval predloženie príslušných certifikátov a dokladov preukazujúcich pôvod, kvalitu a podobne. Uvedené však žalobca neučinil, a ani správnym orgánom sa nepodarilo preveriť pôvod tohto tovaru. Nie je zrejme ako si žalobca preveroval svojich obchodných partnerov, nepostupoval však obozretne ani v tom smere, že so svojim zahraničným odberateľom nemal riadne uzavretú zmluvu, z ktorej by vyplývala realizácia trojstranného obchodu, ktorý následne tvrdil. Predložil len rámcovú zmluvu, ktorá však odhliadnuc od toho, že neobsahuje nič, čo by preukazovalo dojednanie trojstranného obchodu, nie je sama o sebe kúpnu zmluvou, na základe ktorej sa realizujú obchody.

14. Rámcová zmluva je vo všeobecnosti len vymedzením rámcových podmienok realizácie jednotlivých obchodov, ktoré sú zvyčajne realizované vo forme objednávok. V prípade, že sa medzi podnikateľmi realizuje pravidelný obchod určuje podmienky, ktoré potom nie je potrebné dojednávať pri každom jednotlivom obchode. Vždy však predpokladá existenciu objednávky a jej akceptáciu. Uvedené úkony potom predstavujú právny základ (jednotlivú kúpnu zmluvu) pre daný obchodný prípad. Takáto objednávka však predložená nebola. Taktiež nie je bez právneho významu, že žalobca ako osoba, ktorá mala realizovať prepravu tovaru pre svojho obchodného partnera, predložil doklad, v zmysle ktorého mal byť tovar doručený osobe, ktorá nie je obchodným partnerom spoločnosti NO LIMIT FOOD Kft. Súčasne ide o rozdielny doklad ako ten s ktorým disponuje samotná spoločnosť NO LIMIT FOOD Kft.. Za tejto situácie je zrejme, že nebolo preukázané riadne dodanie tovaru do Maďarska. Skutočnosť, že spoločnosti, ktoré mali tovar prevziať sú nekontaktné uvedené iba potvrdzujú. Žalobcu mohlo nabádať k určitej opatrnosti a k prevereniu obchodného partnera aj to, že cukor kupoval za cenu nižšiu ako bola v danom období bežná na trhu (sám ju predával pod túto cenu). Napriek uvedenému sa nielenže bližšie nezaoberal svojim obchodným partnerom, ale ani pôvodom cukru.

15. Ak žalobca tvrdil a žiadal, aby sa správne orgány zaoberali dokumentáciou - fotografiami cukru zo skladu v Hornej Potôni, tak správny súd uvádza, že takáto dokumentácia nie je súčasťou administratívneho spisu a správny súd nie je schopný preveriť, či (resp. v akom rozsahu) ju žalobca predložil na USB flash disku v rámci daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie. V každom prípade však žalobcovi nič nebránilo, aby takúto dokumentáciu predložil opätovne napríklad v odvolacom konaní. Doposiaľ však tak nespravil. Odhliadnuc od skutočnosti, že správny súd nevie zistiť, či v rámci daňovej kontroly za mesiac júl 2013 žalobca skutočne predložil dôkaz týkajúci sa zdaňovacieho obdobia november 2013, bolo primárne povinnosťou samotného daňového subjektu, aby predložil dôkaz, ktorý chce vykonať priamo v tej právnej veci, ktorej sa týka. Nesplnenie tejto povinnosti z jeho strany nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného. Správne orgány v predmetnej právnej veci podľa súdu dostatočne zistili skutkový stav, z ktorého vyvodili správne skutkového závery, ktoré boli následne aj správne právne posúdené. Nič nemožno vyčítať postupu žalovaného, ako aj správcu pri ktorom uzavreli, že z vykonaného dokazovania a všetkých skutočností zistených v rámci celého obchodného reťazca tuzemských, ako aj zahraničných spoločností, že bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH pri obchodovaní s komoditou kryštálový cukor. Všetky zistenia nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu. Rovnako sa správny súd stotožnil s tým, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie práva v oblasti DPH. Vzhľadom na skutočnosť, že bola spochybnená existencia tovaru na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora, na ktoré poukazoval žalobca v podanej správnej žalobe. Napriek uvedenému sa žalovaný

otázkou vedomosti žalobcu o zneužití práva sa pritom žalovaný vo svojom rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho prieskumu vysporiadal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že v administratívnom konaní i v žalobe namietal skutočnosť, že daňová kontrola bola nezákonne dlho prerušená, z ktorého dôvodu správca dane prekročil zákonom maximálne povolenú 1. ročnú dobu na výkon daňovej kontroly, a preto bola kontrola vykonaná nezákonne, protokol z nej je nezákonne získaným dôkazom, ako aj všetky zistenia v ňom uvedené, a nezákonné sú aj prvostupňové i druhostupňové administratívne rozhodnutia, pretože z takéhoto nezákonného protokolu vychádzali. Právny názor Krajského súdu v Trenčíne k dĺžke daňovej kontroly je však v priamom rozpore, napr. s právnym názorom Krajského súdu v Trnave prezentovanom v rozhodnutiach sp. zn. 14S/34/2014, sp. zn. 14S/32/2014 a sp. zn. 14S/38/2014.

17. Podľa sťažovateľa rovnaký právny názor zastáva aj advokát Mgr. Tomáš Čentík z Advokátskej kancelárie Bröstl & Čentík s.r.o. vo svojom odbornom článku „K zákonnosti daňovej kontroly z hľadiska dĺžky jej trvania“ zo dňa 09.02.2015 zverejnenom na www.ulpianus.sk, ktorý žalobca/sťažovateľ priložil ako prílohu k svojmu vyjadreniu (na KS TN) zo dňa 04.07.2018, kde na tento článok aj poukázal. Krajský súd v Trenčíne v bode 42 odôvodnenia napadnutého rozsudku (str. 10) uvádzal: „Skutočnosť, že tieto potrebné a požadované informácie neboli správcovi dane doručené rýchlejšie, resp. v lehotách určených v nariadení alebo smernici, nemôže ísť na ťarchu správcu dane.“ Namietame však, že výkladom z opaku Krajský súd v Trenčíne tvrdí, že nedoručenie odpovedí na MVI dožiadania od zahraničného správcu dane v lehotách podľa nariadenia (3 mesiace), resp. smernice (6 mesiacov) má ísť na ťarchu daňového subjektu, čo je však v rozpore nielen s poukazovanými rozhodnutiami Krajského súdu v Trenčíne, ale najmä to je v rozpore so základnými zásadami správy daní uvedenými v § 3 Daňového poriadku.

18. Tvrdenie Krajského súdu v Trenčíne, že nedoručenie odpovedí na MVI dožiadania v lehotách a s tým spojené prerušenie kontroly má ísť na ťarchu daňového subjektu, je aj v rozpore so samotným zákonným obmedzením výkonu daňovej kontroly ako takej, ktoré zákonodarca v § 46 ods. 10 Daňového poriadku ohraničil lehotou najviac 1 rok. Tiež tvrdenie Krajského súdu v Trenčíne, že nedoručenie odpovedí na MVI dožiadania nemôže ísť na ťarchu správcu dane (t.j. musí ísť na ťarchu daňového subjektu = žalobcu) nie je spravodlivé, pretože je to práveže správca dane, ktorý má možnosť a zároveň povinnosť pokračovať vo výkone kontroly, t.j. „odprerušit ju“, ak sú k tomu dôvody (viď § 61 ods. 4 daňového poriadku). Keďže správca dane disponuje možnosťou odprerušit kontrolu, mal by aj znášať dôsledky situácie, kedy odmietol pokračovať vo výkone kontroly, hoci aj z dôvodu nespôlpráce dožiadanych zahraničných orgánov. Nemenej významným faktom je, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu zaslania MVI dožiadania je iba fakultatívnym dôvodom na prerušenie kontroly (§ 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku), čo o to viac zdôrazňuje požiadavku včasného pokračovania vo výkone kontroly a jej čo najrýchlejšieho ukončenia. Je tak zrejmé, že odpoveď na MVI bola poskytnutá oneskorene, čo bolo zrejmé aj správnymu súdu, avšak žalobca/sťažovateľ sa nestotožňuje s názorom, že by to „malo ísť na ťarchu daňovému subjektu“. Daňová kontrola je výrazným zásahom do práv daňových subjektov (napr. aj v podobe zadržovania nadmerného odpočtu) a preto existuje legitímna požiadavka na jej čo najrýchlejšie vykonanie a ukončenie. Nie je teda možné zneužívať inštitút prerušenia daňovej kontroly na jej de facto časovo neobmedzené vykonávanie, ani na neprímerane dlhé prerušenie, ako sa k tomu uchýlil správca dane v predmetnom prípade. Postup správcu dane, s ktorým sa stotožnil žalovaný i správny súd, je v rozpore aj s názorom Ústavného súdu SR zacytenom, napr. aj v jeho rozhodnutiach: Nález I. ÚS 688/2014-19 zo dňa 04.02.2015, ďalší Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 553/2012 zo dňa 16.01.2013.

19. Sťažovateľ namietal podľa jeho názoru závažnú skutočnosť, a síce, že správny súd (Krajský súd v Trenčíne), a to aj ten istý senát, už rozhodoval v obdobných/totožných veciach žalobcu, pričom doteraz vždy rozhodol v prospech žalobcu. Ide o nasledovné prípady/právne veci: - dňa 29.05.2018 vydal KS TN Rozsudok sp. zn. 11S/115/2017-225, ktorým zrušil administratívne rozhodnutia správcu dane i FR SR a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie vo veci DPH za august 2013, - dňa 18.09.2018 vydal KS TN Rozsudok sp. zn. 11S/40/2018-252, ktorým zrušil administratívne rozhodnutie žalovaného FR SR a vec mu vrátil na ďalšie konanie vo veci DPH za december 2013 (tu však došlo k zrušeniu administratívneho rozhodnutia zatiaľ iba z procesných dôvodov), - dňa 27.06.2018 vydal KS TN Rozsudok sp. zn. 13S/34/2017-186, ktorým zrušil administratívne rozhodnutia správcu dane i FR SR a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie vo veci DPH za október 2013; práve tento prípad považujeme za mimoriadne významný, pretože sa jedná o bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobie (október 2013) žalovanému obdobiu (november 2013), oba tieto prípady majú totožnú skutkovú i právnu situáciu a rozhodoval o nich ten istý senát (JUDr. Ing. Miroslav Mandák, JUDr. Eva Vékonyová a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.) toho istého súdu (Krajský súd v Trenčíne), a napriek tomu boli tieto prípady rozsúdené protichodne (raz bolo žalobe vyhovené a raz bola zamietnutá), čím došlo k porušeniu princípu právnej istoty, k porušeniu požiadavky predvídateľnosti súdneho rozhodnutia, porušeniu práva na súdnu ochranu a porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie. Zároveň poukázal na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 19/2016 zo dňa 15.06.2016.

20. V predmetnom prípade (november 2013 DPH) Krajský súd v Trenčíne rozhodol protichodne/presne naopak ako v poukazovaných obdobných/totožných prípadoch, čo v napadnutom rozsudku absolútne vôbec nijako nezdôvodnil (čo je tiež v rozpore s poukazovaným Nálezom ÚS SR sp. zn. II. ÚS 19/2016 zo dňa 15.06.2016, v zmysle ktorého je potrebné odlišnosť/protichodnosť rozhodnutia všeobecného súdu oproti jeho iným rozhodnutiam riadne odôvodniť!). Správny súd sa iba celkom nedostatočne obmedzil iba na poukaz na rozsudok sp. zn. 13S/34/2017 (október 2013 DPH) v tej súvislosti, že v tomto rozsudku tiež neuznal argument nezákonnosti kontroly z dôvodu prekročenia max. povolenej lehoty 1 rok na jej výkon, resp. z dôvodu nezákonne dlhého prerušenia kontroly. Krajský súd už však ale v napadnutom rozsudku nespomenul, že v poukazovanom rozsudku sp. zn. 13S/34/2017 (október 2013 DPH) uznal žalobcov poukaz na judikatúru SDEÚ (a jej obsah), ktorý však v napadnutom rozsudku (november 2013 DPH) ale už neuznal a s poukazovanou judikatúrou SD EÚ sa v napadnutom rozsudku nestotožnil o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH poukazovaného rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/34/2017. Uvedené pritom obsahuje aj nepochopiteľne odlišný/protichodný postoj KS TN k otázke existencie materiálneho plnenia (tovaru - cukru), dôkazného bremena správcu dane a daňového subjektu a preukazovania vedomosti daňového subjektu o údajnom podvodnom konaní vo vzťahu k DPH a s tým spojený dopad na oprávnenosť nároku na odpočet dane.

21. Aj v poukazovanom zdaňovacom období október 2013 (poukazovaný rozsudok KS TN sp. zn. 13S/34/2017 zo dňa 27.06.2018) prebiehal obchod s cukrom medzi JaS Trading s.r.o. (CZ) -> CHRISTAL FOOD Kft. (HU) resp. Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) -> SATIS-SK s.r.o. (SK) -> YENISEI s.r.o. (SK) -> DREVOIMPORT s.r.o. (SK) -> NO LIMIT FOOD LTD (GB) -> PROGOODS WELL Kft. (HU), MÓRE-VEGYES Kft. (HU), SIROKMÁN EXPORT-IMPORT Kft. (HU), CSIZ FAMILI Kft. (HU). Ďalej tovar - cukor bol taktiež a za takých istých okolností uskladnený v skladoch v Hornej Potôni, vypovedali tí istí svedkovia (W. X., W. Y., G. X., Z.. H. U., D. Y.) a to rovnakým spôsobom, k preprave tovaru dochádzalo rovnako a rovnako bola preukázaná (ako aj dodanie tovaru do Maďarska), dochádzalo k rovnakým trojstranným obchodom za tých istých okolností, taktiež sa vyskytla údajná nezrovnalosť v predajných cenách tovaru - cukru (avšak taktiež iba na článkoch obchodného reťazca, kde nefiguroval žalobca/sťažovateľ), námietky i zistenia správcu dane resp. žalovaného boli úplne rovnaké, sub/dodávatelia i sub/odberatelia boli rovnakí, skladové priestory boli rovnaké, preprava bola rovnaká, aj všetky ostatné právne i skutkové okolnosti boli rovnaké.

22. Čo sa týka poukazovaného obdobia august 2013 DPH, kde vydal rozsudok (11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018) ten istý súd (KS TN) avšak iný senát (11S) - konkrétne sudcovia JUDr. Alena Radičová (predsedníčka senátu), JUDr. Milan Straka a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD. (ktorý je aj členom senátu 13S viď rozsudok za október 2013), tak aj tam bola situácia právne i skutkovo rovnaká, bol tam rovnaký tok rovnakého tovaru, rovnaké výsluchy rovnakých osôb, rovnaké zistenia z MVI dožiadaní zo zahraničia, a pod. Aj v tomto prípade však KS TN dal za pravdu žalobcovi/sťažovateľovi, keď sa rovnako stotožnil s poukazovanou judikatúrou SD EÚ a jej obsahom (v súvislosti s prenosom dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane, s povinnosťou správcu dane preukázať minimálne vedomosť daňového subjektu o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH), z rovnakých zistení ako z obdobia október 2013 i november 2013 súd došiel k záveru, že existencia tovaru ako i jeho intrakomunitárne dodanie tak, ako bolo žalobcom/sťažovateľom deklarované, bolo dostatočne preukázané a pod. KS TN tu kládol dôraz na možnosť dôvery legalite posudzovaných plnení bez risku straty nároku na odpočet DPH (Krajský súd v Trenčíne poukázal na rozsudok SD EÚ zo dňa 11.05.2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a ďalší, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).

23. Jednoduchým porovnaním poukazovaného rozsudku sp. zn. 11S/115/2017 (august 2013 DPH) (vrátane vyššie uvedenej citácie) s napadnutým rozsudkom (november 2013 DPH) je zrejmé, že ten istý súd (Krajský súd v Trenčíne) za tej istej právnej i skutkovej situácie dospel presne k opačným záverom, čo napriek poukazu žalobcu na tieto iné rozsudky označeného súdu ani vôbec nijako nezdôvodnil, čím explicitne porušil základné právo žalobcu/sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, právo na spravodlivé súdne konanie podľa Čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj princíp/požiadavku predvídateľnosti súdneho rozhodnutia. Z vyššie uvedenej citácie taktiež vyplýva, že KS TN v rámci konania sp. zn. 11S/115/2017 (august 2013 DPH) mal z vykonaného dokazovania za preukázané, že v predmetnom prípade dochádzalo k tzv. trojstranným obchodom. Naproti tomu krajský súd v rámci konania 13S/26/2018 (november 2013 DPH) celkom nepochopiteľne, protichodne a nesprávne došiel k záveru, že realizácia trojstranných obchodov nebola preukázaná (viď ods. 49 odôvodnenia napadnutého rozsudku).

24. Sťažovateľ ďalej k posúdeniu existencie trojstranného výmenného obchodu namietal, že 1) existencia písomnej zmluvy sa nevyžaduje, postačuje aj ústna zmluva, 2) krajský súd v rámci konania vedeného pod spis. zn. 11S/115/2017 mal 3-stranné obchody za preukázané, ale v napadnutom rozsudku nie, a to za rovnakej právnej a skutkovej situácie; 3) Anglický odberateľ NO LIMIT FOOD LTD v rámci odpovede na MVI dožiadanie (mala by byť súčasťou administratívneho spisu) potvrdil realizáciu obchodov tak, ako žalobca/sťažovateľ deklaroval, potvrdil, že išlo o 3-stranné obchody; 4) KS TN v napadnutom rozsudku úplne opomenul aplikovať základnú zásadu správy daní uvedenú v § 3 ods. 6 Daňového poriadku a síce, že pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní (ktorým je aj zákon o DPH) sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane - je teda irelevantné, či bola písomná zmluva (ktorá byť nemusela) a čo obsahuje, keď sa dokazovaním zistilo (zistil to aj KS TN a to aj v rámci konania 11S/115/2017 august 2013 DPH), že skutková situácia konkrétne 3-stranné obchody skutočne realizované boli. Je zrejmé, že správny súd v posudzovanom prípade november 2013 DPH úplne opomenul skutočnosť, že odberateľ NO LIMIT FOOD LTD v rámci odpovede na MVI potvrdil realizáciu obchodov tak, ako ich žalobca/sťažovateľ deklaroval, čo akcentoval aj samotný KS TN v konaní a rozsudku 11S/115/2017 (august 2013 DPH), na ktorý žalobca/sťažovateľ poukazoval.

25. Sťažovateľ mal vedomosť iba o cene, za akú tovar - cukor nakúpil a predal, avšak nevedel a nemal dosah na ceny tovaru - cukru na iných článkoch obchodného reťazca. Pritom žalobca/sťažovateľ tovar - cukor kúpil za nižšiu cenu (582-620 €/t) ako ho predal (627-668 €/t), čím generoval zisk. Rozhodne nepredával tovar - cukor za nižšiu cenu, ako ho nakúpil. Súdom tvrdené náklady na dopravu, balenie, skladovanie na určitých článkoch obchodného reťazca neboli, pretože ako bolo daňovou kontrolou zistené, s tovarom - cukrom sa na niektorých článkoch obchodného reťazca obchodovalo ako s komoditou bez pohybu, t.j. došlo k zmene vlastníka bez pohybu tovaru, kedy ale žiadne náklady na dopravu a balenie nevznikajú. Ak aj došlo na iných článkoch obchodného reťazca k podvodu vo vzťahu k DPH, tak žalobca/sťažovateľ o tom nevedel ani nemal ako vedieť, nevedel o cenovej politike

medzi ostatnými subjektami. Preto je scestné, aby mu tieto skutočnosti boli pripisované na ťarchu, ako to spravil krajský súd v napadnutom rozsudku.

26. Sťažovateľ tiež namietal, že daňové úniky nastali u jeho subdodávateľov a o týchto skutočnostiach nemal žiadnu vedomosť a ani ju nemal ako mať. Preto je scestné, aby sa takéto zistenia pripisovali na ťarchu daňovému subjektu (žalobcovi/sťažovateľovi), ako to robí nielen správca dane a žalovaný, ale aj krajský súd. Sťažovateľovej obrane pritom dáva za pravdu početná judikatúra (vrátane judikatúra SD EÚ), na ktorú žalobca/sťažovateľ poukazoval v administratívnom i súdnom konaní. Dávajú mu za pravdu aj iné rozsudky samotného krajského súdu, ktoré vydal v obdobných/totožných veciach žalobcu, na ktoré žalobca/sťažovateľ poukazuje aj v tejto kasačnej sťažnosti a ktoré prikladá ako prílohu tejto kasačnej sťažnosti. Všeobecne sťažovateľ namietal, že krajský súd v bode 42 odôvodnenia napadnutého rozsudku odrážkovito poukazoval na viaceré zistené skutočnosti, ktoré však nijakým spôsobom nevyhodnocoval, pričom na ne poukazoval zrejme s úmyslom pripísať ich na ťarchu sťažovateľovi. Jedná sa však iba o skutkové zistenia, pri ktorých nie je zjavné, prečo by mali byť pripísané na ťarchu žalobcovi/sťažovateľovi, pričom tieto zistenia krajský súd ani nijako nevyhodnocuje. Krajský súd vôbec neuviedol úvahy, prečo by to-ktoré konkrétne zistenie malo mať za dôsledok zamietnutie žaloby, prečo by malo byť vyhodnocované na ťarchu žalobcu/sťažovateľa, resp. čo ním chcel správny súd vlastne povedať. Sťažovateľ tak nevedel, prečo krajský súd poukazoval na to-ktoré zistenie, ale môže sa iba domnievať, čo tým chcel povedať. To sa však nedá považovať za riadne odôvodnené rozhodnutie a spôsobuje to zmätočnosť a teda nezákonnosť napadnutého rozsudku.

27. Za nesprávny považoval sťažovateľ poukaz krajského súdu na rozhodnutie NS SR sp. zn. 6Sžk/30/2017 obsiahnutý v bode 45 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Poukazované rozhodnutie NS SR totiž vychádzalo z predpokladu, že existencia tovaru nebola preukázaná („... obchodoval s niečím, čo neexistovalo...“), čo však ale nie je predmetný prípad. V danom prípade bolo svedeckými výpoveďami, MVI dožiadaním na odberateľa NO LIMIT FOOD LTD. i preverením prepravy preukázané, že tovar existoval a že bol prepravovaný/dodávaný tak, ako žalobca deklaroval. K takémuto záveru došiel aj samotný krajský súd v rámci iných poukazovaných totožných prípadov/konaní vedených na KS TN pod sp. zn. 11S/115/2017 (august 2013 DPH) a 13S/34/2017 (október 2013 DPH). Sťažovateľ s tovarom - cukrom obchodoval ako s komoditou, nakúpil ho a predal za účelom zisku. Ak žalobca podcenil svoje povinnosti v tom zmysle, že obchodovaný tovar bol potravinárskou komoditou, je za to pripravený znášať príslušné administratívno-právne sankcie (pokutu). Uvedené však v žiadnom prípade nemôže byť dôvodom na odopretie práva na odpočet dane. Sťažovateľ realizoval predmetné obchody s odberateľom NO LIMIT FOOD LTD, ktorého konateľom bol p. Nagy Gabor Aron. Ten mal z jeho predchádzajúceho pôsobenia kontakty na obchodníkov s cukrom, mliekom, olejom a ryžou (viď napr. príslušná odpoveď na MVI dožiadanie). Nejednalo sa tak o obchod s neznámym obchodníkom. Sťažovateľ resp. aj jeho zamestnanci fyzicky videli tovar - cukor, čím sa presvedčili o jeho existencii. Existencia tovaru je zachytená aj na fotodokumentácii, ktorej sa venuje osobitná časť tejto kasačnej sťažnosti. Rovnako sa uistil, aby v prípade potreby vedel preukázať existenciu tovaru a okolnosti obchodu aj svedeckými výpoveďami, čo sa aj zrealizovalo. Sťažovateľ predával tovar - cukor za vyššiu cenu, ako ho nakúpil, čím generoval zisk. Vzhľadom na vyššie uvedené bol sťažovateľ toho názoru, že sa v dostatočnej miere ubezpečil o tom, že ním realizovaný obchod s komoditným tovarom - cukrom je reálny.

28. O oprávnenosti nároku totiž svedčí celý súbor dôkazov, ktoré zabezpečil sťažovateľ alebo ktoré boli zabezpečené počas výkonu daňovej kontroly/daňového konania. Ide najmä o formálne podklady, odpovede na MVI dožiadania (najmä na NO LIMIT FOOD LTD), svedecké výpovede, fotodokumentácia, potvrdenie/preukázanie vykonania prepravy do miesta vykládky, potvrdenie skladovania tovaru - cukru v deklarovanom sklade, možnosť preveriť žalobcove tvrdenia priamo u vedúcej oddelenia daňovej kontroly 3 DÚ TN, pob. Partizánske - Z.. H., úhrady za tovar a pod. Je zjavné, že žalobca/sťažovateľ svoje dôkazné bremeno v dostatočnej miere uniesol. Naopak, ak správca dane zistil skutočnosti nasvedčujúce, že v preskúvanom obchodnom reťazci avšak mimo žalobcu mohlo dôjsť k podvodnému konaniu vo vzťahu k DPH, tak bolo dôkazným bremenom správcu dane, aby preukázal, že o týchto skutočnostiach žalobca vedel alebo mohol vedieť, čo však ale správca dane, resp. žalovaný nijako nepreukázali. Žalobca dopĺňa, že o takýchto údajných podvodných konaniach

nevedel, úmyselne ani vedome sa ich nezúčastňoval, a vzhľadom na okolnosti prípadu a na žalobcom aktívne vopred zistené informácie ani nemohol vedieť o prípadnom podvodnom konaní vo vzťahu k DPH, ak sa takéto vyskytlo.

29. Krajský súd poukazoval síce na aj žalobcom prezentovanú judikatúru SD EÚ, ktorá prenáša dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu účasti/vedomosti na podvode z daňového subjektu na správcu dane, avšak KS TN dodáva, že aplikácia uvedeného, resp. prenos takéhoto dôkazného bremena je možný len v tom prípade, ak nie je spochybnená existencia daňového plnenia. Dodával, že v predmetnom prípade uvedené správne orgány kvalifikovane spochybnili. Sťažovateľ sa s tým však nestotožnil, pretože mal zato, že existencia tovaru, resp. reálnosť obchodov boli v dostatočnej miere preukázané, a to najmä už vyššie uvedenými dôkazmi. v zmysle Nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 „Správca musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech.“ Je zjavné, že daňové orgány ako i Krajského súdu v Trenčíne vzali do úvahy iba dôkazy svedčiace v neprospech žalobcu, ktorým bez riadneho posúdenia a preverenia pripísali nepomerne výraznejšiu váhu v neprospech žalobcu ako daňového subjektu. KS TN tak navyše spravil v priamom rozpore s jeho predchádzajúcimi rozsudkami v totožných veciach (sp. zn. 11S/115/2017 (august 2013 DPH) a sp. zn. 13S/34/2017 (október 2013 DPH)), čím porušil aj princíp právnej istoty a princíp predvídateľnosti súdnych rozhodnutí (viď Nález ÚS SR sp. zn. II. ÚS 19/2016 zo dňa 15.06.2016).

30. Sťažovateľ zároveň namietal, že existencia daňového plnenia bola preukázaná v dostatočnej miere a súd sa tak mal zamerať na posúdenie, či žalobca vedel, resp. mohol vedieť o údajných podvodných konaniach vo vzťahu k DPH, presne tak, ako to celkom správne urobil v totožných konaniach sp. zn. 11S/115/2017 (august 2013 DPH) a sp. zn. 13S/34/2017 (október 2013 DPH) vedených na KS TN. v predmetnom prípade práveže venoval zvýšenú pozornosť „interným kontrolným mechanizmom“, ako aj vonkajším faktorom, aby sa uistil, že sa nestane súčasťou prípadných podvodných konaní, a aby vedel v prípade potreby preukázať reálnosť deklarovaných obchodov. Sťažovateľ zabezpečil najmä: formálne podklady, svedkov, fotodokumentáciu, potvrdenie/preukázanie vykonania prepravy do miesta vykládky, potvrdenie skladovania tovaru - cukru v deklarovanom sklade, preventívne sa informoval priamo u vedúcej oddelenia daňovej kontroly 3 DÚ TN, pob. Partizánske - Z.. H., úhrady za tovar boli reálne a ďalšie. Sťažovateľ si teda svoju prevenčnú povinnosť splnil v miere, akú je spravodlivé od neho požadovať. Za dôležité považuje žalobca poukázať na skutočnosť, že v danom prípade nebolo údajné odvodné konanie vo vzťahu k DPH vlastne vôbec ani preukázané. Jediné zistenia, ktoré správca dane získal, len naznačujú možnosť existencie podvodného konania (a aj to nie u žalobcu), ale nič viac. Sú teda podozrivého charakteru, nie preukazného.

31. Sťažovateľ dodával tovar - cukor do Maďarska pre odberateľa NO LIMIT FOOD LTD (=> trojstranný obchod) na ním určené miesta vykládok, kde si tovar prevzala osoba na to poverená a tá aj potvrdila CMR. Je možné, že Cornexi Food Kft. mala nejakú dohodu s MÓRE VEGYES Kft., na základe ktorej pre ňu tovar prebrala. Pre sťažovateľa bolo rozhodujúce, že tovar odovzdal na miesto dohodnutej vykládky, poverenej osobe, že odberateľ NO LIMIT FOOD LTD dodanie tovaru nereklamoval (že by nebol dodaný) a že sťažovateľ za dodanie tovaru dostal zaplatené. Sťažovateľ z ním doteraz uvedených dôvodov jednak nesúhlasil, že by dodanie tovaru do Maďarska nebolo preukázané, a jednak namietal proti dôvodu správneho súdu, že údajné nedodanie tovaru potvrdzuje skutočnosť, že subjekty, ktoré mali tovar prevziať, boli v čase realizovania MVI dožiadania nekontaktné. To, že sa tieto subjekty v bližšie neurčenom čase avšak po zrealizovaní preverovaných obchodov stali údajne nekontaktnými, nemožno vykladať tak, že to preukazuje alebo potvrdzuje, že tovar by nebol býval do Maďarska dodaný. Preto je dôvodenie súdu v naznačenom smere absolútne nesprávne. Dodatočná nekontaktnosť uvedených subjektov nepreukazuje ale ani nevyvracia to, že obchody by boli realizované tak, ako bolo deklarované. Uvedenú skutočnosť nemožno vykladať v prospech, ale ani v neprospech žalobcu - daňového subjektu.

32. Sťažovateľovi nebolo zrejmé, odkiaľ krajský súd čerpá informáciu o „bežnej cene cukru“ na trhu v r. 2013, o to viac, že súd výšku tejto bežnej ceny neuvádza. Podľa zdroja: <http://www.zpccr.sk/wp->

content/uploads/2016/04/3EDVceny-cukru-v-EÚ-a-svet.pdf7 bola v období 2013/14 priemerná cena kvótovaného bieleho cukru v EÚ 588 €/tonu, pričom v novembri 2013 nakupoval cukor za 582 až 620 €/tonu a predával ho za 627 až 668 €/tonu (viď bod 43 odôvodnenia napadnutého rozsudku). Sťažovateľ tak nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, že nakupoval a dokonca predával tovar - cukor za cenu nižšiu ako bola v tom období bežná na trhu. Nesúhlasil ani s tvrdením krajského súdu, že „Všetky zistenia nasvedčujú tomu, že bol vytvorený umelý reťazec, ktorého zámerom bolo zneužitie princípu neutrality DPH pri obchodovaní s komoditou kryštálový cukor. Všetky zistenia nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu.“ Okrem toho, že sa jedná iba o domnienky správneho súdu („nasvedčujú“, „má znaky“), tak sú aj v rozpore so zisteniami a skutkovým stavom, ktorý obsahuje množstvo dôkazov svedčiacich tomu, že tovar - cukor existoval a že s ním bolo obchodované tak, ako žalobca deklaroval. Nesúhlasil so záverom správneho súdu, že by bola (kvalifikovane) spochybnená existencia tovaru - cukru a preto nesúhlasí ani s názorom správneho súdu, že z uvedeného dôvodu „na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora, na ktorú poukazoval žalobca v podanej správnej žalobe“.

33. Krajský súd sa vo veci sp. zn. 13S/26/2018 (november 2013 DPH) vysporiadal s otázkou dôkazu - fotodokumentácie diametrálne odlišne, ako vo vyššie poukazovanom prípade sp. zn. 13S/34/2017 (október 2013 DPH), a to navyše v neprospech sťažovateľa. Celkom nesprávne je pritom tvrdenie krajského súdu, že „V každom prípade však žalobcovi nič nebránilo, aby takúto dokumentáciu predložil opätovne napríklad v odvolacom konaní.“ Ako sťažovateľ už poukázal, na str. 28 doplnenia uviedol, že fotodokumentáciu predložil. Celý čas bol v dobrej viere v tom, že správca dane fotodokumentáciou disponuje, a tak oprávnené nepociťoval potrebu opätovne ju predkladať. Nemenej významným faktom je, že konateľ žalobcu p. Paulovič sa zúčastňuje každého jedného pojednávania na KS TN, pričom so sebou máva predmetný USB kľúč, na ktorom sa príslušná fotodokumentácia nachádza. Určite ho mal a vyslovene ho predkladal súdu počas pojednávania vo veci august 2013 DPH (11S/115/2017) i vo veci október 2013 DPH (13S/34/2017), teda v totožných právnych veciach, na ktoré žalobca poukazuje. Predkladanie USB kľúča by malo byť zachytené na zvukových záznamoch z príslušných pojednávania. Počas pojednávania v predmetnej veci november 2013 DPH (13S/26/2018) už p. Paulovič USB kľúč s fotodokumentáciou nepredkladal, pretože ani v jednom prípade pred tým súd nepovažoval za potrebné fotodokumentáciu na predkladanom USB kľúči skúmať a navyše sa p. Paulovič odôvodnene s poukazom na princíp právnej istoty/požiadavku predvídateľnosti súdneho rozhodnutia domnieval, že krajský súd sa aj v predmetnom prípade november 2013 DPH (13S/26/2018) vysporiada s fotodokumentáciou rovnako ako v prípade októbra 2013 DPH (13S/34/2017), t. j. že uloží správnym orgánom, aby sa vysporiadali s tvrdením žalobcu, že predmetnú fotodokumentáciu predkladal.

34. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutých rozhodnutiach, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe. K poukázaniu sťažovateľa na predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/115/2017-225 žalovaný uviedol, že v danom prípade sa správny súd v prvom rade zaoberal námietkou žalobcu, týkajúcou sa prekročenia zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, z ktorého dôvodu je protokol z daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom. Nakoľko v administratívnom spise žalovaného sa nenachádzal žiadny doklad, ktorý by preukázal, že správca dane v prípade, keď požiadaný orgán v rámci MVI neodpovedal v stanovenej lehote, bol činný (napr. že zasielal urgencie na odpovede na žiadosti o MVI), vyhodnotil námietku žalobcu za dôvodnú. V rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2013 (rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/26/2018-317 zo dňa 16.01.2019) v prípadoch, keď požiadaný orgán nepostupoval podľa Nariadenia Rady EÚ o spolupráci, správca dane bol činný, priebežne zasielal urgencie na odpovede na žiadosti o MVI, na ktoré požiadaný orgán neodpovedal v stanovenej lehote (e-maily zo dňa 26.02.2015, 25.09.2015 a 12.10.2015), alebo reklamácie odpovedí na MVI (e-maily zo dňa 07.04.2015, 08.04.2015, 02.06.2015, 08.06.2015, 23.06.2015, 28.10.2015 a 10.11.2015). Tieto písomnosti sa v predloženej administratívnej spise nachádzajú.

35. V predchádzajúcom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/34/2017-186, na ktorý tiež sťažovateľ poukazuje, správny súd považoval predmetnú námietku sťažovateľa za nedôvodnú (správca

dane bol v procese vybavovania dožiadaní vo vzťahu k dožiadaným zahraničným orgánom primerane aktívny). K rozsudkom Súdneho dvora EÚ, na ktoré sťažovateľ poukazoval či už v odvolaní, ako aj v žalobe, žalovaný vo svojom rozhodnutí č. 100432154/2018 zo dňa 22.02.2018 (na rozdiel od rozhodnutí týkajúcich sa iných, žalobami napadnutých rozhodnutí), aj v zmysle rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 prijal záver, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu u subdodávateľa SATIS-SK s.r.o. (zároveň aj u dodávateľa YENISEI s.r.o.), dôsledkom ktorého došlo v posudzovanom zdaniteľnom obchode k daňovému úniku, pričom posudzovaný zdaniteľný obchod sťažovateľa bol s týmto podvodným konaním subdodávateľa SATIS-SK s.r.o. a následne aj dodávateľa YENISEI s.r.o. spojený. Žalovaný a aj správca dane vo svojich rozhodnutiach poukázali na objektívne skutočnosti, z ktorých možno uzavrieť, že sťažovateľ sa zapojil do reťazca spoločností, v ktorom dochádzalo k nedovolenému úniku DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, čiže ich plnenia boli poznačené podvodným konaním, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom konaní sťažovateľ vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci mohol vedieť.

36. Jedným z objektívnych dôvodov, alebo indíciou, ktorá spochybňuje reálnosť dodávok tovaru a tým aj preukaznosť samotných daňových transakcií je skutočnosť, že sťažovateľ napriek tomu, že v danom období obchodoval s kryštálovým cukrom, si nezistil, aké povinnosti mu v prípade obchodovania s potravinárskym tovarom vyplývajú zo zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v znení neskorších zmien a doplnkov, nezisťoval ani, či jeho obchodní partneri oznámili príslušnému orgánu kontroly potravín svoju činnosť v oblasti obchodovania s kryštálovým cukrom a ani si žiadne doklady o pôvode cukru od svojich dodávateľov nepýtal (čiže si svojich nových obchodných partnerov dostatočne nepreveril, nepreukázal dostatočnú opatrnosť a odbornú starostlivosť - napr. rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). V súvislosti s povinnosťami obchodníkov s potravinárskym tovarom v zmysle zákona o potravinách žalovaný poukazuje, napr. aj na rozsudok NS SR č. 3Sžf/69/2017 zo dňa 21. novembra 2018. K predloženiu fotodokumentácie z nakládky kamiónov žalovaný v rozhodnutí a aj v žalobe uviedol, že k zdaňovaciemu obdobiu november 2013 sťažovateľ fotodokumentáciu nepredložil (nenachádzala sa ani v spise a žalovaný si túto skutočnosť overoval u správcu dane, vykonávajúcom daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie november 2013). Sťažovateľ ani k odvolaniu predmetnú fotodokumentáciu nepredložil.

III.

Konanie pred kasačným súdom

37. Najvyšší správny 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 správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100432154/2018 zo dňa 22.02.2018, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101746907/2017 zo dňa 11.08.2017. Predmetným prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 37 294,32 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 40.504,63 eura na sumu 3.210,31 eura.

38. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Trenčín ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2013. Daňová kontrola začala dňa 17.02.2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti. V období od 14.11.2014 do 10.11.2014 bola prerušená z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, ktorým je Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o

administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Následne bola opätovne prerušená dňa 30.11.2015 do 13.01.2016, a to znova z dôvodu potreby realizovať medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len MVI). Daňová kontrola bola ukončená dňa 16.03.2016 doručením Protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti žalobcovi. Bolo zistené, že žalobca je obchodnou spoločnosťou, ktorá sa zameriavala na obchodovanie s drevom, avšak v kontrolovanom zdaňovacom období sa žalobca zaoberal aj obchodovaním s kryštálovým cukrom. V súvislosti s nákupom kryštálového cukru si žalobca v zdaňovacom období november 2013 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr (podrobne uvedených v prvostupňovom rozhodnutí) vystavených spoločnosťou YENISEI s.r.o. Vychádzajúc z predložených dodávateľských faktúr v mesiaci november 2013 nakúpil žalobca kryštálový cukor v množstve 312,30 ton. Správca dane preveroval obchodný reťazec v rámci ktorého došlo k obchodovaniu s predmetným tovarom - kryštálovým cukrom a dospel k záveru, že v zdaňovacom období november 2013 išlo o reťazec spoločností 1.) GJ Intertrading GmbH (Rakúsko) - 2.) CHRISTAL FOOD Kft (HU) a Balinger Lebensmittel Kontor GmbH (DE) - 3.) SATISSK s.r.o. (SR) - 4.) YENISEI s.r.o. (SR) - 5.) DREVOIMPORT s.r.o. (SR) - 6.) NO LIMIT FOOD LTD (UK) - a maďarské spoločnosti a to buď 7.) MORE VEGYES Kft (HU) alebo MÓRE-KER-TRADE Kft. (HU).

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

39. Podľa § 6 ods. 1 SPP 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.

40. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

41. 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.

42. 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.

43. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

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

50. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

51. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníkom s hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

52. 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 vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

53. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

54. 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.

55. 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.

V.
právne posúdenie

56. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP.

57. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku.), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

38. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

58. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 6Sžfk/24/2021, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

59. „Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu“. „Kasačný súd dodáva, že obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99, III. ÚS 356/06). Rešpektovanie princípu právnej istoty musí byť prítomné v každom rozhodnutí orgánov verejnej moci, a to tak v oblasti normotvornej, ako aj v oblasti aplikácie práva, keďže práve na ňom sa hlavne a predovšetkým zakladá dôvera občanov, ako aj iných fyzických osôb a právnických osôb k orgánom verejnej moci (IV. ÚS 92/09). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo

analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neutržateľná (IV. ÚS 209/2010, m. m. PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04, III. ÚS 328/05)“.

60. „Kasačný súd konštatuje, že i keď je všeobecne ustálenou súdnou notoriou, že súd nemusí poskytnúť odpoveď na všetky žalobné body, napadnutý rozsudok neuvádza dôvody, prečo sa odklonil od právnych záverov uvedených v skoršom rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 v obdobnej veci, v ktorom krajský súd v bode 14 dospel k diametrálne odlišnému názoru (v bode 12.1. dospel dokonca k záveru o prekorení dĺžky na vykonaní daňovej kontroly, ale túto skutočnosť sťažovateľ v správnej žalobe predmetnej veci nenamietal). Krajský súd pritom paradoxne v bode 65 napadnutého rozsudku poukazuje na požiadavku zohľadnenia zásady, aby sa v obdobných veciach rozhodovalo rovnakým spôsobom a argumentuje rozsudkami krajského súdu pod sp. zn. 13S/26/2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a sp. zn. 11S/106/2019 (zdaňovacie obdobie december 2013). Na druhej strane, hoci sťažovateľ v na str. 5, 25 a 42 správnej žaloby poukázal na závery rozsudku Krajského súdu Trenčín sp. zn. 11S/115/2017 zo dňa 29.05.2018 (zdaňovacie obdobie august 2013), krajský súd toto rozhodnutie v napadnutom rozsudku ani len nespomenul, ale najmä sa dostatočne nevysporiadal s tým, že v predmetnej veci, najmä vo vzťahu k namietanej existencii trojstranného obchodu, sa od právnych záverov uvedených v tomto skoršom rozhodnutí odklonil“.

61. Ďalej je podstatné, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V predmetnej veci orgány verejnej správy uviedli že: - primárny dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa odvíja od skutočnosti, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH - reálna existencia plnenia, - subsidiárne, v súvislosti s právnym názorom vysloveným krajským súdom v zrušujúcom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/26/2018-137 zo dňa 16.01.2019 správca dane a žalovaný konštatovali, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Krajský súd v predmetnej veci skonštatoval viacero dôvodne spochybnených okolností v dodávateľskom reťazci, ale vyvodil z nich záver, že dodávatelia sťažovateľovi nedodali tovar tak, ako bol deklarovaný (poukazujúc predovšetkým na pochybnosti o pôvode tovaru), zároveň však v týchto dodávkach videl konštrukciu zneužívajúcu právo (pretože podľa neho neboli ekonomicky opodstatnené a v reťazci sa vyskytovali zmiznutí obchodníci), navyše ešte aj poukazoval na povinnosť ubezpečiť sa, že transakcia nebude poznačená daňovým podvodom. Tieto závery podľa kasačného súdu nemôžu popri sebe obstáť. Nie je teda možnú kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode - krajský súd preto vec nesprávne právne posúdil. Nakoľko v predmetnej veci to bol primárne práve krajský súd, ktorý v napadnutom rozsudku dôvody týkajúce sa nesplnenia hmotno-právnych podmienok a existencie daňového podvodu spájal, v novom konaní bude jednoznačne rozlišovať medzi jednotlivými právnymi základom pre nepriznanie práva na odpočet DPH (nesplnenie hmotno-právnych podmienok alebo daňový podvod) a k týmto záverom testovať rozhodnutie žalovaného v zmysle žalobných bodov.

62. Ako už kasačný súd uvádzal vo veci sp. zn. 6Sžfk/24/2021: „Krajský súd v napadnutom rozsudku sa primárne venoval tým námietkam, či bola sťažovateľovi dokázaná vedomostná zložka účasti na daňovom podvode, pričom však zároveň konštatoval aj nesplnenie hmotnoprávnych podmienok - spochybnenie existencie daňového plnenia (napr. bod 59 napadnutého rozsudku). Krajský súd nad rámec uvedeného v úvode bodu 53 napadnutého rozsudku uvádza, že bolo spochybnené dodanie tovaru dodávateľom YENISEI s.r.o., čo evokuje, že tovar nebol dodávaný deklarovaným dodávateľom. V časti argumentácie krajský súd uvedené kategórie hmotnoprávnych podmienok a daňového podvodu spája, napr. v bode 53 poukázáním na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžk/30/2017 zo dňa 31.01.2018 v zmysle ktorého „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“, alebo v bode 59 napadnutého

rozsudku, keď uvádza, že „Predpokladom aplikácie vyššie uvedených rozhodnutí Súdneho dvora (ohľadom daňového podvodu pozn. kasačný súd) je však nespochybnenie existencie daňového plnenia. V predmetnej právnej veci však správne orgány uvedené kvalifikovaným spôsobom spochybnili.“

63. „Kasačný súd tiež poukazuje na to, že pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené. Je teda zrejme, že v prípade preukazovania existencie daňového podvodu nie je potrebné špeciálne zohľadňovať dodanie deklarovaného plnenia, keďže jeho existencia musí byť správcom dane prezumovaná už v momente, kedy nadobudol podozrenie o poznačení dotknutého obchodného reťazca podvodom. V opačnom prípade by správca dane odmietol odpočet DPH z dôvodu nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje na rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérianne C-459/17 a C-460/17, z ktorého vyplýva, že dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby (v kontexte preukazovania účasti na podvodnom reťazci), ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru, keďže samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia má objektívny charakter, a teda jeho absencia je sama o sebe predpokladom odmietnutia odpočtu DPH“. Z toho vyplýva, že pokiaľ sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH, tak správca dane ani nemusí na odmietnutie odpočtu DPH preukazovať jeho účasť na podvodnom reťazci a naopak. Spájanie týchto kategórií v predmetnej veci síce spôsobuje istú neprehľadnosť, avšak kasačný súd zohľadnil, že judikatúra týkajúca sa podmienok odpočítania - aj v dôsledku judikatúry Súdneho dvora EÚ - prešla istým vývojom a zároveň to bol práve Krajský súd v Trenčíne, ktorý v zrušujúcom rozsudku sp. zn. 13S/34/2017 zo dňa 27.06.2018 uložil správcovi dane preukazovať vedomosť sťažovateľa na daňovom podvode.

64. Kasačný súd v kontexte sťažovateľovej námietky týkajúcej sa automatického vyvedenia vedomosti o daňovom podvode pri nedodržaní povinnosti na úseku potravinového práva dodáva, že nedodržanie registračných povinností na úseku potravinového práva samozrejme automaticky nepostačuje na splnenie vedomostného testu o daňovom podvode, ale môže za predpokladu dôvodu osobitných okolností predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH. Aj SD EÚ v rozsudku Aquila Part Prod Com C-512/21 konštatoval, že: „smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bráni tomu, aby daňový orgán odoprel zdaniteľnej osobe len z dôvodu, že nedodržala povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpečnosti potravinového reťazca, výkon práva na odpočítanie DPH, a na druhej strane, že nedodržanie týchto povinností môže predstavovať jednu zo skutočností, ktoré môže daňový orgán použiť na preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj účasti uvedenej zdaniteľnej osoby na tomto podvode, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia“; „právo na spravodlivý proces zakotvené v článku 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu zohľadnil ako dôkaz existencie podvodu na DPH alebo účasti zdaniteľnej osoby na tomto podvode porušenie uvedených povinností, ak tento dôkaz možno na tomto súde spochybniť a kontradiktórne prejednať“. V predmetnej veci krajský súd založil svoje dôvody o vedomosti sťažovateľa na daňovom podvode v značnej miere na argumentácii o porušení predpisov potravinového práva, čo predstavuje aj relevantnú indíciu, zároveň poukazoval na nákup komodity za nižšiu cenu (v porovnaní s cenou trhovou) a s tým súvisiacu absenciou ekonomického opodstatnenia deklarovaného obchodu. Aj podľa kasačného súdu podozrivo kolísajúca nízka cena cukru môže predstavovať relevantnú indíciu o daňovom podvode, ale správca dane musí takto postavený záver aj preukázať dôkazmi založenými v administratívnom spise. Ak sa s takýmto záverom stotožnil krajský súd, mal tiež uviesť, z akých podkladových materiálov vychádzal, pretože pri ich absencii je rozhodnutie správneho súdu v predmetnej časti nepreskúmateľné.

65. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom správny súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

66. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.