

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/77/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200699
Dátum vydania rozhodnutia: 28. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4018200699.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôv. žalobca): N.G.S., s.r.o., so sídlom Mostná 13, Nitra, IČO: 45 267 898, právne zastúpený: Weis & Partners s.r.o., Ivánska cesta 30/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/219/2018-200 zo dňa 5. februára 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/219/2018-200 zo dňa 5. februára 2020 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 1 5 2 2 5 1 9 / 2 0 1 8 z o d ň a 0 7 . 0 8 . 2 0 1 8 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě l š i e k o n a n i e .

II. Sťažovateľovi p r i z n á v a v o č i ž a l o v a n é m u p r á v o n a ú p l n ũ n á h r a d u t r o v k o n a n i a .

O d ō v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Dňa 12.02.2013 začal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) u sťažovateľa daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená od 17.06.2013 do 30.09.2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, účelom ktorej bolo preverenie faktúr v počte 12 kusov, vystavených sťažovateľom ako dodávateľom za mesiac november 2012 za dodávku tovaru (kryštálový cukor) pre odberateľa CSYBEMAX TRANS Kft. (v Maďarsku), preverenie dodacích listov, potvrdení o prijatí tovaru v inom členskom štáte a medzinárodných nákladných listov. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 09.02.2017, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 15.02.2017, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

2. Správca dane rozhodnutím zo dňa 09.05.2017 určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 38.900,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Následne dňa 12.02.2018 č. 100339722/2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 38.900,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2012 a znížil mu nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 39.532,34 eur na sumu 632,34 eur (nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní bol v sume 39.532,34 eur, nadmerný odpočet priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní 632,34 eur, rozdiel v sume nadmerného odpočtu je 38.900,- eur).

3. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené oslobodenie od dane z dodávateľských faktúr za dodanie tovaru (kryštálový cukor) odberateľovi CSYBEMAX TRANS Kft. v Maďarsku z dôvodu, že na základe zistených skutočností sa nepotvrdilo dodanie tovaru (reálne uskutočnenie obchodu) do Maďarska. Správca dane najmä poukázal na výsledky MVI, v zmysle ktorých maďarský odberateľ nevykonával žiadnu obchodnú činnosť v období od októbra 2012 do septembra 2013.

4. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 101522519/2018 zo dňa 07.08.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5. V odôvodnení najmä uviedol, že daňová kontrola bola prerušená v súlade so zákonom, pričom samotná jej dĺžka mimo prerušenia bola menej ako 1 rok, t. j. 263 dní. Správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií do Maďarska opakovane urgoval, pričom žiadané informácie boli nevyhnutné pre ukončenie daňovej kontroly. Maďarský správca dane zasielal správcovi dane čiastočné odpovede dňa 08. 12. 2014, 18. 05. 2015 a 17. 02. 2016 a po obdržaní konečnej odpovede správca dane oznámil sťažovateľovi, že dňa 30.09.2016 pominuli dôvody prerušenia daňovej kontroly.

6. Zo zistení maďarskej daňovej správy sa nepotvrdilo dodanie tovaru do Maďarska spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. tak, ako to je deklarovane na faktúrach, dodacích listoch, potvrdeniach a CMR. Platiteľ je povinný preukázať, že k zdaniteľnému obchodu došlo relevantnými dôkazmi a tieto sťažovateľ nepredložil, čo nasvedčuje tomu, že sa jednalo len o fakturáciu a obchod reálne uskutočnený nebol. Spoločnosť CSYBEMAX TRANS Kft. je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ale preverovaním sa preukázalo, že nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť za obdobie od októbra 2012 zo septembra 2013. Maďarská daňová správa skonštatovala, že transakcie v zmysle prijatých faktúr sa neuskutočnili, v dôsledku čoho nadobudnutia tovaru oslobodené od dane neboli preukázané.

7. Preložené a úradne overené vážne lístky, faktúry a ďalšie doklady nie sú dôkazmi o tom, že obchodné transakcie sa uskutočnili tak, ako sú uvedené na predmetných faktúrach. Predložené vážne listy nepreukazujú dodanie tovaru - cukru spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft., nakoľko z nich nie je možné zistiť, kto tovar nakladal (dodávateľ), kde bol tovar následne vyložený (odberateľ). Tieto vážne listy nepreukazujú, že tovar bol skutočne dodaný odberateľovi do Maďarska.

8. Správca dane je viazaný odpoveďou maďarskej daňovej správy a nemôže spochybňovať postup, výkon a zistené závery zahraničného správcu dane. Počas kontroly v spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. maďarské daňové orgány zistili, že táto spoločnosť nevykonávala reálnu obchodnú činnosť v období október 2012 až september 2013. S ohľadom na faktúry vystavené/prijaté od spoločnosti sťažovateľa intrakomunitárne nadobudnutia neboli potvrdené. Faktúry nedokazovali výkon reálnej transakcie. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru - cukru, ale spochybnil dodanie tohto tovaru do spoločnosti v Maďarsku.

II.

Konanie na krajskom súde

9. Správnou žalobou podanou na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

10. V správnej žalobe najmä uviedol, že

- daňová kontrola bola vykonávaná celkom 1.465 dní, z čoho bola prerušená približne 1.202 dní, čím správca dane výrazne prekročil v Nariadení Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Nariadenie“), stanovenú maximálnu trojmesačnú lehotu, po ktorej márnym uplynutím automaticky pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená a správca dane mal vo výkone kontroly pokračovať;
 - protokol z predmetnej daňovej kontroly v dôsledku jej neprimeranej dĺžky nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazu, ktorý v nasledujúcom daňovom (vyrubovacom) konaní nemohol byť použitý ako dôkaz;
 - neexistuje dôkaz, že by tovar odberateľovi nebol dodaný;
 - skutočnosti, že tovar cukor bol dodaný odberateľovi nasvedčujú tieto dôkazy:
 - o na adrese 9021 Gyor Bútorgyár ut. sa nachádzali skladové priestory, zamestnanec spoločnosti Sranger & Sranger Kft. uviedol, že spoločnosť CSYBEMAX TRANS Kft. si prenajala v preverovanom období 70 m² skladu, kde skladovala kryštálový cukor;
 - o konateľ spoločnosti Dani Trans Tetény Kft. (prepravná spoločnosť) Dani Zoltán vraj uviedol, že nevedel, že náležitosti spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. vybavoval B. F.. Z kontroly dane z pridanej hodnoty vykonávanej u sťažovateľa za obdobie október 2012 má sťažovateľ vedomosť, že Dani Zoltán uviedol, že firma Dani Trans Tetény Kft. je (de facto) riadená jeho synovcom B. F.. Aj konateľ spoločnosti Dani Trans Tetény Kft. Dani Zoltán de facto potvrdil, že táto spoločnosť bola v obchodnom kontakte so spoločnosťou CSYBEMAX TRANS Kft.. B. F. uviedol, že mal kontakt s J. Q. v mene spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft.. Uviedol, že jeho spoločnosť (Dani Trans Tetény Kft.) vykonávala prepravy cukru 4 krát v sledovanom období (november 2012) na základe pokynu spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. v meste Győr. B. F. uviedol, že vystavil faktúru týkajúcu sa prepravy v súvislosti so spoločnosťou sťažovateľa v sledovanom období;
 - o obchodný riaditeľ spoločnosti Zolla Trans Bt. G. V. potvrdil, že táto spoločnosť v sledovanom období vykonala prepravu cukru jedenkrát na objednávku spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. zo spoločnosti sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Gyor. Objednávku prepravy potvrdil aj B. F. konajúci za spoločnosť CSYBEMAX TRANS Kft.;
 - o konateľ prepravnej spoločnosti Interroad Trans Kft. Kalla Imre poznal osobu J. Q. (t. j. sprostredkovateľa predmetných preverovaných obchodov), čím v zásade potvrdil realizáciu preverovaných obchodov. Prepravu mal zabezpečiť odberateľ a nie sťažovateľ. S. H. potvrdil, že odberateľ prepravu uhradil;
 - o odberateľ vykonal úhradu za tovar bankovým prevodom;
 - o sťažovateľ predložil správcovi dane vážne listy, kúpnu zmluvu, faktúry a celý rad ďalších dokladov;
 - o ku skutočnosti, že predmetný tovar bol odberateľom následne zrejme predaný slovenskej spoločnosti Masterplace s.r.o. sa sťažovateľ nevedel vyjadriť;
 - tvrdenia maďarského správcu dane, že IC nadobudnutia nie sú preukázané nie sú podložené žiadnymi dôkazmi a nie sú ani bližšie vysvetlené a zdôvodnené;
 - závery zahraničného správcu dane nie sú pre slovenského správcu dane záväzné.
11. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi všeobecnej správnej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.
12. V odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol najmä, že
- postup, ktorý zvolil správca dane, keď považoval za potrebné obrátiť sa na zahraničnú daňovú správu za účelom preverenia žalobcom deklarovanych obchodov bol správny;
 - daňová kontrola sa začala dňa 12.02.2013 a bola prerušená 17.06.2013, nakoľko správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií za účelom preverenia intrakomunitárnych dodávok tovaru, pričom správca dane žiadal preveriť i vykonanie prepravy, ktorú podľa predložených dokladov CMR mali vykonať traja maďarskí dopravcovia;
 - článok 12 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 uvažuje so situáciou, keď žiadaný orgán nebude môcť dodržať stanovenú lehotu a v takom prípade informuje žiadajúci orgán o dôvodoch a o tom, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať, čo v predmetnej veci bolo naplnené;
 - správca dane postupoval aktívne, keď urgoval poskytnutie odpovede;
 - lehotu na poskytnutie informácií je procesnou lehotou a jej prípadné dodržanie alebo nedodržanie správcu dane nemôže relevantným spôsobom ovplyvniť;

- maďarský správca dane v decembri 2014 oznámil, že generálny riaditeľ odberateľa pán P. F. nemal informácie ohľadne podnikateľskej činnosti spoločnosti v sledovanom období, pričom spoločnosť mala v sledovanom období IC nadobudnutia a dodania v značnom množstve (od sťažovateľa a od iných slovenských a českých daňových subjektov) a ďalej dodala nadobudnutý tovar slovenskému platiteľovi za spolupráce slovenských dopravcov;
- na adrese Győr, Bútorgyár út. 1 sa nachádza sklad, pričom zamestnanec spoločnosti Sranger & Sranger Kft. uviedol, že odberateľ si prenajal v sledovanom období 70 m2 skladu, kde skladoval kryštálový cukor a kontaktnou osobou bol J. Q.;
- konateľ spoločnosti DANI TRANS TETÉNY Kft. uviedol, že nevedel že záležitosti odberateľa vybavuje jeho bratranec B. F., ktorý uviedol, že mal kontakt s J. Q. v mene odberateľa, tiež uviedol, že jeho spoločnosť vykonala prepravu cukru 4 krát v sledovanom období na základe pokynu odberateľa od sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Győr;
- B. F. uviedol, že vystavil faktúru týkajúcu sa prepravy do spoločnosti sťažovateľa v sledovanom období;
- správca dane zistil, že B. F., ktorý konal v mene spoločnosti, nemal zmluvný vzťah so spoločnosťou, navyše spoločnosť nemala kópiu CMR prepravcu, na základe čoho okolnosti prepravy tovaru (vykonanej spoločnosťou na pokyn spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft.) nemôžu byť hodnoverne preukázané;
- obchodný riaditeľ spoločnosti Zolta trans Bt. pán V. G. uviedol, že spoločnosť v sledovanom období vykonala prepravu cukru jedenkrát na objednávku odberateľa od sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Győr, ktorý objednal tovar telefonicky, ale nevedel uviesť mená osôb, ktoré objednávku zadali a tovar prevzali - okolnosti prepravy tovaru tak nemôžu byť hodnoverne preukázané;
- konateľ spoločnosti InterRoad-Trans Kft. pán Kalla Imre poznal osoby J. Q., J. D. a P. F. v súvislosti s odberateľom, pričom uviedol, že spoločnosť InterRoad-Trans Kft. nevystavila faktúru pre sťažovateľa týkajúcu sa odberateľa;
- platbu za tovar vykonal odberateľ bankovým prevodom;
- odberateľ vystavil faktúry spoločnosti Masterplace s.r.o. (Slovensko) na následné dodanie tovaru zakúpeného od sťažovateľa, ktoré neboli potvrdené a tieto dodania správca dane neakceptoval;
- v konečnej odpovedi, ktorá bola doručená správcovi dane dňa 30.09.2016 maďarský správca dane oznámil, že počas kontroly vykonávanej u odberateľa správca dane preukázal, že spoločnosť nevykonávala skutočnú obchodnú činnosť v období október 2012 až september 2013, čo sa týka faktúr prijatých od sťažovateľa IC nadobudnutia nie sú preukázané;
- za relevantný dôkaz nemožno považovať kúpnu zmluvu uzavretú medzi sťažovateľom a odberateľom zo dňa 01.10.2012 (v rovnaký deň, ako bola uzavretá kúpna zmluva medzi spoločnosťou Falton s. r. o. ako predávajúcim a sťažovateľom ako kupujúcim), predmetom ktorej bol kryštálový cukor, ani vážne listy s dátumami 15.11.2012, 21.11.2012, 22.11.2012 (dva listy), 26.11.2012, 27.11.2012, 28.11.2012 a 30.11.2012, ktoré nekorešpondujú s dátumami (02.11.2012, 03.11.2012, 06.11.2012, 07.11.2012, 13.11.2012) uvedenými na niektorých faktúrach, potvrdeniach podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. a na dokladoch CMR, kedy malo dôjsť k dodaniu a neobsahujú údaj o mieste nakládky, vykládky, dodávateľovi, ani odberateľovi;
- pochybnosti vyvolávajú predložené medzinárodné nákladné listy a doklady označené ako „potvrdenie podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z.“ k jednotlivým faktúram „o prijatí tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu vykonal dodávateľ alebo odberateľ“, nakoľko si tieto doklady odporujú;
- sťažovateľ predložil medzinárodné nákladné listy (CMR), z ktorých vyplýva, že prepravu tovaru mali vykonať maďarské daňové subjekty DANI TRANS TETÉNY Kft., InterRoad-Trans Kft. a Zolta trans Bt., opatrené pečiatkou odberateľa (okrem medzinárodného nákladného listu č. SK M 0277199), je v nich uvedený dátum prevzatia tovaru (okrem medzinárodného nákladného listu č. SK M 0277191 a č. SK M 0277199) a nečitateľný podpis osoby, ktorá mala tovar prevziať (okrem medzinárodného nákladného listu č. SK6931898, č. SK M 0277191 a č. SK M 0277199, kde nie je uvedený žiadny podpis);
- na základe šetrení maďarskej daňovej správy sa preprava tovaru mala vykonať na základe objednávky odberateľa, ale okolnosti prepravy nie sú hodnoverne a dostatočne preukázané a deklarovaní dopravcovia nepredložili žiadané faktúry za vykonanie prepravy;

- „potvrdenie podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z.“ v zmysle ust. § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o dani z pridanej hodnoty predkladá platiteľ dane v prípade, ak prepravu tovaru vykoná sám dodávateľ alebo odberateľ, o čo sa však v tejto veci nejedná, nakoľko prepravu tovaru nevykonali ani dodávateľ, ani odberateľ ale iné daňové subjekty so sídlom v Maďarsku;
- predložené potvrdenia sú potom v rozpore s dokladmi CMR (kde je uvedený iný dopravca) a niektoré potvrdenia (potvrdenie k faktúre č. 1192012, č. 1202012, č. 1212012 a č. 1242012) neobsahujú ani zákonom stanovené náležitosti, a to adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ;
- doklady CMR sú opatrené pečiatkou odberateľa a niektoré i podpisom odberateľa, ktorý je už na prvý pohľad odlišný od podpisu odberateľa na potvrdeniach o prevzatí tovaru;
- dôkazom o dodaní tovaru deklarovanému odberateľovi nemôže byť zistenie, že na udanej adrese sa nachádza sklad, resp. priestory, že spoločnosť mala na udanej adrese prenajaté priestory, že niekto bol s niekým v kontakte, resp. že sa niekto s niekým poznal, že bola vykonaná preprava zo Slovenskej republiky do Maďarska, že boli vykonané úhrady bankovým prevodom;
- treba pričítať na ťarchu sťažovateľa, že si dostatočne neoveroval deklarované dodávky kryštálového cukru v mesiaci november 2012, neoveroval si jeho pôvod, miesto nakládky, prepravu, motorové vozidlá, vodičov, napriek tomu, že sa jednalo o dodávku v celkovej hodnote 233.400,- eur za mesiac.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

13. Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ S.s.p.).

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti najmä uviedol, že

- daňová kontrola bola prerušená viac ako 3 roky, čím správca dane výrazne prekročil v Nariadení stanovenú maximálnu trojmesačnú lehotu, po ktorej márnym uplynutí automaticky pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená a správca dane mal vo výkone kontroly pokračovať;
- správca dane nebol povinný čakať na konečnú odpoveď na MVI;
- výklad, v zmysle ktorého je lehota na poskytnutie odpovede procesnou je nesprávny, nakoľko poskytuje priestor na to, aby poskytnutie odpovede nebolo vôbec ohraničené;
- vo vzťahu k problematike prerušenia daňovej kontroly poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019 a rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/165/2016 zo dňa 30.05.2019;
- slovenský správca dane nemôže nekriticky prijímať informácie od zahraničného správcu dane, ale tieto musí podrobiť vlastnému kritickému vyhodnoteniu v súvislosti s ostatnými dôkazmi, čo však v prejednávanej právnej veci absentuje;
- žalovaný a správny súd pochybili, keď so zisteniami z MVI nakladajú ako s nespochybniteľnou pravdou;
- v súvislosti s vyššie uvedeným poukázal na rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/72/2018 zo dňa 26.06.2019;
- poukázal na rozhodnutie žalovaného č. 101196780/2017 zo dňa 02.06.2017 vydané vo veci žalobcu (kontrola DPH za zdaňovacie obdobie október 2012), ktorým žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane v skutkovo i právne zhodnom prípade (dodanie cukru tomu rovnakému odberateľovi) konštatujúc vo vzťahu k rovnakej odpovedi na žiadosť o MVI, že z tejto nie je zrejmé, či ide o preverované skutočnosti alebo ide o nemenný záver zahraničného správcu dane;
- došlo k porušeniu princípu právnej istoty, nakoľko ten istý dôkaz bol u sťažovateľa v rámci zdaňovacieho obdobia október 2012 posúdený ako nedostatočný s potrebou následného dodatočného preverenia a v rámci bezprostredne nasledujúceho obdobia november 2012 bol posúdený ako dostatočný dôkaz s fatálnymi dôsledkami na konečné meritórne rozhodnutie;

- v predmetnom prípade nie je zrejmé, či záver maďarského správcu dane o tom, že IC nadobudnutia nie sú preukázané a že za faktúry prijaté od sťažovateľa nebol „uskutočnený žiadny výkon“ je podložený skutočne relevantnými dôkazmi a ak áno, tak akými, a či je tento záver správny;
 - odpoveďami na MVI bolo zistené, že odberateľ si na mieste dodania skutočne prenajímal sklad (70 m²);
 - konateľ prepravcu DANI TRANS TETÉNY Kft pán Dani Zoltán povedal, že veci týkajúce sa odberateľa vybavoval jeho bratranec B. F., ktorého však dopytovaný maďarský správca dane nevypočul, pričom nesprávnym, predčasným a nedostatočným výsledkom odpovede na MVI bolo, že konateľ sa k preprave tovaru nevedel vyjadriť, čo je však samozrejmé, keďže tieto záležitosti vybavoval B. F., ktorý nebol vypočutý;
 - obchodný riaditeľ prepravcu Zolta trans Bt. pán G. V. uviedol, že v preverovanom období vykonal jednu prepravu pre odberateľa od sťažovateľa do skladu odberateľa, čo však daňové orgány a správny súd spochybňujú iba na tom základe, že pán G. V. nevedel uviesť mená osôb, ktoré objednávku zadali a prevzali tovar;
 - konateľ prepravcu Interroad Trans Kft. pán Kalla Imre poznal a identifikoval osobu pána J. Q. (sprostredkovateľ preverovaných obchodov) - správny súd uviedol, že táto spoločnosť nevystavila sťažovateľovi faktúru nezohľadňujúc, že prepravu nezabezpečoval sťažovateľ ale odberateľ, pričom p. Kalla Imre potvrdil, že odberateľ za prepravu uhradil bankovým prevodom;
 - dôkazmi o dodaní tovaru deklarovane odberateľovi sú nielen vyjadrenia a svedecké výpovede prepravcov, ale aj predložené doklady (zmluva, faktúry, CMR a vážne lístky);
 - správny súd nesprávne zotrúva na prísne formalistickom prístupe k veci, pričom neberie do úvahy zásadu prednosti obsahu pred formou podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku prvá veta a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/22/2018 zo dňa 21.11.2018;
 - bolo preukázané, že odberateľ si objednal uskutočnenie prepravy u maďarských prepravcov, ktorí vykonanie prepravy potvrdili a doklady CMR sú opatrené pečiatkou odberateľa (čo uvádza aj správny súd);
 - posudzovanie pravosti podpisu (na CMR) je odborná záležitosť, o ktorej si nemožno spraviť jednoznačný úsudok bez odborného znaleckého posudku;
 - žalovaný nesprávne tvrdil, že je viazaný zisteniami maďarského správcu dane;
 - tvrdenia maďarského správcu dane nie sú bližšie zdôvodnené a preukázané, čo bolo v predchádzajúcom zdaňovacom období október 2012 dôvodom na zrušenie prvostupňového administratívneho rozhodnutia a následného bližšieho preverovania.
15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

16. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Preto v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. marca 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

17. Na prvom mieste kasačný súd považoval za potrebné vyhodnotiť opakovane predkladanú argumentáciu sťažovateľa, v zmysle ktorej namietal dĺžku daňovej kontroly a z tohto dôvodu vyvodzoval nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly č. 100244625/2017 zo dňa 09.02.2017. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že daňová kontrola je procesným nástrojom správcu dane, prostredníctvom ktorého preveruje alebo zisťuje základ dane alebo daňovú povinnosť daňového subjektu a finálnym výstupom v podobe protokolu o výsledku daňovej kontroly je podklad pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vrubovacom konaní.

18. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená od 17.06.2013 do 30.09.2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, účelom ktorej bolo preverenie faktúr v počte 12 kusov, vystavených sťažovateľom ako dodávateľom za mesiac november 2012 za dodávku tovaru (kryštálový cukor) pre odberateľa, preverenie dodacích listov, potvrdení o prijatí tovaru v inom členskom štáte a medzinárodných nákladných listov. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, žiadosť o MVI zo dňa 04.03.2013 bola urgovaná urgenciami zo dňa 03.09.2013, 09.01.2014, 06.05.2014 a 28.10.2014.

19. V decembri 2014 maďarský správca dane zaslal čiastočnú odpoveď, v ktorej oznámil, že ako dožiadaný orgán nebude schopný poskytnúť odpoveď v rámci stanovenej trojmesačnej lehoty a predpokladaný dátum odoslania odpovede je február 2015. Zo zaslanej čiastočnej odpovede vyplýva, že začali vyšetrovanie v spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft. za obdobie október až december 2012. Ďalšia čiastočná odpoveď bola správcovi dane doručená v máji 2015 a vyplýva z nej, že predpokladaný termín odoslania odpovede je august 2015, pričom kontrola u maďarského daňového subjektu stále prebieha. Z čiastočnej odpovede, ktorá bola odoslaná a správcovi dane doručená vo februári 2016 vyplýva, že predpokladaný termín odoslania odpovede je marec 2016 a že kontrola u maďarského daňového subjektu stále prebieha. Konečná odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 30.09.2016. Následne správca dane v oznámení zo dňa 04.10.2016 žalobcovi oznámil, že dňa 30.09.2016 mu bola doručená posledná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií a pokračuje v daňovej kontrole. Dňa 09.02.2017 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, ktorý bol doručený právnenému zástupcovi žalobcu dňa 15.02.2017 a tento deň sa považuje za ukončenie daňovej kontroly.

20. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom, že dĺžku vybavenia MVI v zahraničí nemôže správny orgán ovplyvniť a pokiaľ zahraničný orgán „mešká“ so zaslaním žiadaných skutočností účinným prostriedkom vybavenia MVI v primeranej dobe, vo vzťahu k zahraničnému orgánu, je urgencia vybavenia a zaslania žiadaných informácií, čo aj v prejednávanej veci správne orgány dostatočne, podľa názoru kasačného súdu, realizovali.

21. Pre posúdenie veci nie je relevantné či informácie, ktoré získal správny orgán pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, boli a sú dostatočnou premisou pre rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, keď charakter zistení zahraničných štátnych orgánov vo veciach daní a poplatkov nemôže svojou činnosťou správca dane ovplyvniť. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, vo vzťahu ku ktorým sú informácie z MVI v zásade len jedným zo získaných podkladov pre vydanie rozhodnutia žalovaného.

22. Kasačný súd je názoru, že prerušenie daňovej kontroly bolo dôvodné. Správca dane dodatočne urgoval vybavenie MVI, pričom nemohol ovplyvniť dobu poskytnutia žiadaných informácií prostredníctvom MVI, ani ich charakter, rozsah a v konečnom dôsledku ich relevanciu pre meritórne rozhodnutie. Nie je možné konštatovať nečinnosť správneho orgánu, vzhľadom na urgencie žiadosti, pričom skutočnosť, či odpoveď na žiadosť poskytla dostatočné informácie pre závery správnych orgánov a meritórne rozhodnutie, nemajú vplyv na posudzovanie dĺžky a zákonnosti daňovej kontroly. Je na strane medzinárodnej organizácie, ktorá vykonáva dokazovanie a má kompetenciu zisťovať a preverovať skutočnosti na území svojho štátu, vo vzťahu k subjektom, ktoré majú sídlo na území tohto cudzieho štátu a pokiaľ správny orgán vybavenie žiadosti urguje, čo v konaní bolo preukázané, nie je možné konštatovať nečinnosť orgánu štátnej správy, aj vo vzťahu k vybavovaniu žiadosti o MVI a nie je potom ani možné konštatovať, že neprimeraná dĺžka vybavenia takejto žiadosti spôsobuje, pri vyhodnotení týchto konkrétnych skutkových a právnych okolností prejednávanej veci, nezákonnosť daňovej kontroly. Kasačný súd zdôrazňuje, že lehoty na ktoré sťažovateľ poukazoval (v zmysle čl. 10 Nariadenia) majú poriadkový charakter. „Výsledok“ MVI a či správcovi dane zaslané informácie sú dostatočné, relevantné a „prinášajú“ dostatočné skutkové zistenia pre právne posúdenie veci a rozhodnutie správcu dane je, podľa názoru kasačného súdu, pri posudzovaní dĺžky daňovej kontroly, irelevantná. Tento argument nemôže byť dôvodom záveru o nezákonnosti daňovej kontroly. Tieto argumenty môžu byť predmetom preskúmania v rámci iných žalobných bodov vo veci samej.

23. Kasačný súd upriamuje pozornosť na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 3Sžf/46/2015 z 27.07.2016) publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 7/2016 pod č. 60, v zmysle ktorého: „prerušenie výkonu daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií nemožno chápať tak, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu

neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerušením daňovej kontroly za týmto účelom správca dane nevstupuje do súkromnej autonómie daňového subjektu, neuplatňuje voči nemu svoje práva, ani nepožaduje od neho plnenie povinnosti vyplývajúcich mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Ide o spontánnu výmenu informácií uskutočnenú podľa Nariadenia“ (nariadenia Rady č. 904/2010 - pozn. kasačného súdu).

24. Rovnako Ústavný súd Slovenskej republiky (uznesenie sp. zn. IV. ÚS 116/2013 z 28.02.2013 konštatoval, že „zo samotného Nariadenia síce vyplývajú lehoty na vykonanie určitého úkonu, ale Nariadenie zároveň výslovne predpokladá, že vybavenie dožiadania môže trvať dlhšie, ako sú ustanovené lehoty. V dôsledku riadneho prerušenia konania neplnú lehoty na jej vykonanie ani v prípade, ak bolo konanie prerušené pre medzinárodne dožiadania, na vybavenie ktorých nedodržali dožiadané orgány lehoty určené v Nariadení“.

25. Opierajúc sa o vyššie uvedené východiská kasačný súd zdôrazňuje, že 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.

26. Kasačný súd vyhodnotil ako správnu argumentáciu sťažovateľa, v ktorej namietal použitie informácií od zahraničného správcu dane bez ich kritického vyhodnotenia v súvislosti s ostatnými dôkazmi.

27. V tejto súvislosti, vo vzťahu k odberateľovi je v odpovedi na MVI zo dňa 08.12.2014 konštatované, že konateľ spoločnosti nemal informácie ohľadne podnikateľskej činnosti spoločnosti. V tejto odpovedi je zároveň uvedené, že na základe priznania k DPH a ďalších informácií bolo zistené, že spoločnosť mala v sledovanom období IC nadobudnutia a dodania v značnom množstve (od sťažovateľa cukor a slnečnicový olej). Túto skutočnosť správca dane vo svojom rozhodnutí, aj napriek citovaniu predmetnej odpovede opomenul uviesť (rovnako tak aj žalovaný). Z odpovede zo dňa 30.09.2016 následne vyplýva protichodný záver o tom, že odberateľ v sledovanom období nevykonával obchodnú činnosť a IC nadobudnutia na základe faktúr vystavených sťažovateľom nie sú preukázané. S vyššie uvedenou nezrovnalosťou sa následne daňové orgány (pochopiteľne) nevysporiadali.

28. Prvá zmieňovaná odpoveď navyše obsahuje informáciu, v zmysle ktorej zamestnanec spoločnosti Sranger & Sranger Kft. potvrdil, že odberateľ si na mieste dodania (Győr) skutočne prenajímal sklad (70 m²), kde skladoval kryštálový cukor. Túto skutočnosť následne potvrdili aj deklarovaní prepravcovia tovaru, vyhodnotenie čoho rovnako v rozhodnutiach daňových orgánov absentuje.

29. Pokiaľ ide o subjekty, ktoré mali vykonať prepravu tovaru odberateľovi, z odpovede na MVI zo dňa 08.12.2014 vyplynuli nasledujúce skutočnosti.

30. Vo vzťahu k subjektu DANI TRANS TETÉNY Kft:

- konateľ pán Dani Zoltán povedal, že nevedel, že záležitosti týkajúce sa odberateľa vybavuje jeho bratranec B. F.;

- pán B. F. uviedol, že mal kontakt s J. Q. v mene odberateľa, tiež uviedol, že jeho spoločnosť vykonala prepravu cukru 4 krát v sledovanom období na základe pokynu odberateľa od sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Győr;

- B. F. uviedol, že vystavil faktúru týkajúcu sa prepravy do spoločnosti sťažovateľa v sledovanom období;

- správca dane zistil, že B. F., ktorý konal v mene spoločnosti (zjavne vyššie uvedeného prepracu; pozn. kasačného súdu), nemal zmluvný vzťah so spoločnosťou, navyše spoločnosť nemala kópiu CMR prepravcu, na základe čoho okolnosti prepravy tovaru (vykonanej spoločnosťou na pokyn spoločnosti CSYBEMAX TRANS Kft.) nemôžu byť hodnoverne preukázané.

31. Vzhľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd nestotožnil s vyčítanou absenciou vypočítania pána B. F., ktoré na strane maďarského správcu dane celkom zjavne prebehlo. Ako dôvodný však vyhodnotil argument sťažovateľa, v zmysle ktorého sa konateľ prepravcu logicky nevedel vyjadriť k okolnostiam prepravy sporného tovaru, odvolávajúc sa na svojho príbuzného, pána B. F., ktorý mal tieto záležitosti na starosti, a ktorý napokon vykonanie prepravy tovaru potvrdil.

32. Vo vzťahu k subjektu Zolta trans Bt.:

- obchodný riaditeľ pán V. G. uviedol, že spoločnosť v sledovanom období vykonala prepravu cukru jedenkrát na objednávku odberateľa od sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Győr;

- odberateľ objednal tovar telefonicky, ale nevedel uviesť mená osôb, ktoré objednávku zadali a tovar prevzali, z čoho maďarský správca dane usúdil, že okolnosti prepravy tovaru tak nemôžu byť hodnoverne preukázané;

- spoločnosť vystavila faktúru za dopravu do spoločnosti sťažovateľa.

33. Za predpokladu, že prepravca potvrdil vykonanie prepravy tovaru, samotná skutočnosť, že tento nevedel uviesť mená osôb, ktoré telefonicky (v mene odberateľa) zadali objednávku a ktoré tovar prevzali, nespochybňuje vykonanie prepravy. Z odpovede navyše nevyplýva či objednávku prijala a fyzicky vykonala vypočítaná osoba.

34. Vo vzťahu k subjektu InterRoad-Trans Kft.:

- spoločnosť prepravila kryštálový cukor zo spoločnosti sťažovateľa do skladu odberateľa v meste Győr;

- konateľ spoločnosti pán Kalla Imre poznal osoby J. Q., J. D. a P. F. v súvislosti s odberateľom;

- spoločnosť nevystavila faktúru pre sťažovateľa týkajúcu sa odberateľa.

35. Odpoveď zahraničného správcu dane, vo vzťahu k vyššie uvedenému prepravcovi nijakým spôsobom nerozporuje deklarované dodanie tovaru sťažovateľom, ale naopak, túto skutočnosť potvrdzuje. Následná informácia o nevystavení faktúry sťažovateľovi za súčasného konštatovania daňových orgánov o tom, že prepravu tovaru si u týchto subjektov objednal odberateľ nemožno bez ďalšieho hodnotiť inak ako irelevantnú.

36. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie sp. zn. 6Sžfk/40/2018 z 3. septembra 2019, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že: „...Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybností o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.“

37. Kasačný súd akcentuje, že sa záver daňových orgánov o dôvodných pochybnostiach musí opierať o také skutočnosti, ktoré vytvárajú oprávnené pochybnosti o tom, či deklarované dodanie tovaru reálne prebehlo. V tomto ohľade sa daňové orgány uspokojili s nekriticky prevzatými závermi zahraničného správcu dane (z čiastočných odpovedí ktorého, ako to sťažovateľ opakovane namietal, vyplynuli aj informácie svedčiace v jeho prospech), ktoré nehodnotili v súvislosti s dokladmi, ktoré sťažovateľ v konaní predložil. Daňové orgány sa v rámci daňového konania skutočne obmedzili iba konštatovanie informácií vyplývajúcich z MVI a neponúkli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by vzbudzovali dôvodné pochybnosti ohľadne deklarovaného dodania tovaru.

38. Pokiaľ však sťažovateľ poukazoval na iné rozhodnutie žalovaného (týkajúce sa daňovej kontroly u sťažovateľa za obdobie október 2012) a tam zmienenú odpoveď na MVI (ktorú mal žalovaný posúdiť ako nedostatočnú), z predložených tvrdení kasačný súd nevedel posúdiť jej obsah, ani či sa jednalo o rovnakú odpoveď zahraničného správcu dane.

39. K prieskumu týchto odpovedí ako aj ďalších dokladov sa podujal až správny súd, ktorý okrem iného vyhodnocoval sťažovateľom predložené medzinárodné nákladné listy. Ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti zohľadňuje špecifiká správneho súdnictva (IV. ÚS 127/07). Vychádza z toho, že „úlohou všeobecných súdov nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a základné práva. Pritom treba vziať do úvahy, že správny súd (súd konajúci o žalobe proti rozhodnutiu alebo postupu správneho orgánu) nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje v zásade iba

právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy“ (PL. ÚS 310/2011). Na rozhodovanie v správnom súdnictve sa inak vzťahuje štandardná judikatúra ústavného súdu (napr. II. ÚS 78/05, IV. ÚS 301/07, IV. ÚS 396/08).

40. Úlohou správneho súdu je posúdiť, teda zásadne základne právne otázky zákonnosti a postupu pri vydaní rozhodnutia, ako aj samotného rozhodnutia v konkrétnej veci. Jeho úlohou nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov.

V.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

41. Kasačný súd na základe vyššie uvedených úvah konštatuje, že krajský súd porušil zákon, keď správnu žalobu zamietol. Kasačná sťažnosť je teda dôvodná a preto kasačný súd v súlade s ust. § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok tak ako je uvedené vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

Podľa § 462 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

42. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

Poučenie :

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