

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/14/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1015201695
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1015201695.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): MILÉNIUM spol. s r.o., so sídlom Karpatské námestie 11, 831 06 Bratislava, IČO: 35 812 851, právne zastúpenej JUDr. Danielou Simanovou, advokátkou, AK so sídlom Palkovičova 15, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/6/2020-288 zo dňa 03.12. 2020 v spojení s opravným uznesením č. k. 1S/6/2020-337 zo dňa 02.11.2021, takto

rozhodol:

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

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

odôvodnenie:

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 268647/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015 podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2 407,89 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil. Podľa odôvodnenia rozhodnutia žalobkyňa v zdaňovacom období november 2007 si odpočítala DPH vo výške 72 539,34 eur z dodávateľskej faktúry č. 7135 od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o. znejúcej na sumu 454 325,34 eur za nákup kryštálového cukru 19 380 kg. Správca dane zistil, že spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007 negatívne daňové priznanie dane z pridanej hodnoty, v prehľade vystavených faktúr za rok 2007 mala síce spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. zaevidované dve faktúry vystavené pre spoločnosť MILÉNIUM spol. s r.o., avšak k uvedeným vyfakturovaným dodávkam tovaru neevidovala žiadne nadobudnutie tovaru, čo potvrdzuje podané daňové priznanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007, prehľad dodávateľských a odberateľských faktúr za obdobie roku 2007 a prehľad analytického účtu 343. Podľa správcu dane sa jedná o fiktívnu fakturáciu a v prípade odberateľa MILÉNIUM spol. s r.o. o použitie fiktívnych faktúr. Prijaté faktúry predložené platiteľom dane spoločnosťou MILÉNIUM spol. s r.o. nepreukázali skutočné dodanie deklarovaného

tovaru, dodania sú nepreukázateľné a z toho dôvodu správca dane uvedené obchodné transakcie posúdil ako neuskutočnené a faktúry za účelovo vystavené.

II.

Konanie pred správnym súdom

3. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) opätovne v intenciách zrušujúceho rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/56/2017 zo dňa 28.11.2019 a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

4. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že podľa jeho názoru správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Správny súd preskúmaval rozhodnutie žalovaného aj správcu dane v časti nepriznania odpočtu DPH, ktorá bola medzi účastníkmi sporná a žalobkyňou napadnutá v žalobe; nezaoberal sa časťou rozhodnutí o priznaní nadmerného odpočtu DPH, ktorú žalobkyňa v žalobe nenamietala.

5. Ďalej uviedol, že žalobkyňa k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2007 predložila správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o., účtovnú evidenciu spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. za obdobie január až september 2007. Účtovná evidencia spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. za obdobie január až september 2007 pre posúdenie práva na nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2007 je však právne irelevantná, pretože sa ho netýka a tomuto obdobiu len predchádza. Účtovná evidencia za obdobie január až september 2007 nemôže z rovnakého dôvodu spochybniť ani závery správcu dane a žalovaného o nepreukázaní dodania tovaru v zdaňovacom období november 2007.

6. Krajský súd dôvodil tým, že uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. zákona o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a má právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

7. Prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatej faktúry. To znamená, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotný preverovaný daňový subjekt - žalobkyňa - nespĺnila.

8. Súd ďalej uviedol, že napriek tomu, že žalobkyňa predložila správcovi dane faktúry, tieto sú dôkazom len vtedy, ak boli takéto doklady vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bola žalobkyňa povinná preukázať. Súčasne je ďalšou dôležitou podmienkou stanovenou v zákone č. 222/2004 Z. z. povinnosť použiť nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ.

9. Žalovaný ani správca dane vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že žalobkyňa alebo jej konateľ sa dopustili zločinu skrátenia dane a poistného, resp. žeby boli spolupáchateľmi zločinu v zmysle ustanovení Trestného zákona. Opačný názor žalobkyne vychádza z dezinterpretácie odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov. Daňové orgány oboch stupňov vyhodnotili rozhodnutia a úkony orgánov činných v trestnom konaní vo vzájomných súvislostiach s dôkazmi vykonanými v daňovom konaní (faktúry, svedecké výpovede a miestne zisťovania) a dospeli k záveru o nesplnení

hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. Daňové orgány postupovali správne, keď preverovali aj dodávateľov žalobkyne, ktorí jej vystavili faktúry, na základe ktorých si uplatnila v zdaňovacom období november 2007 nárok na odpočet dane. Označenie dodávateľa žalobkyne vystavujúcej faktúru je jednou z esenciálnych náležitostí faktúry podľa § 71 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. a vedie (okrem iného) k preukázaniu existencie a pohybu tovaru. Ak sa vierohodnosť údajov uvedených na faktúre v realite nepreukáže, nie je daný zákonný dôvod na použitie faktúry ako základu pre odpočet dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Ak žalobkyňa poukazuje na tie faktúry, ktoré orgány činné v trestnom konaní aj správca dane vyhodnotili ako fiktívne, a nárokuje si z nich nadmerný odpočet dane, potom niet pochybností o správnom postupe správcu dane spočívajúcom v neakceptovaní takých faktúr a v nepriznaní nadmerného odpočtu dane.

10. Krajský súd ďalej dôvodil tým, že z dokazovania vykonaného správcom dane vyplýva, že konatelia spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., úmyselne sfaľovali faktúry, zaevidovali ich do svojho účtovníctva a spoločnosť si z nich uplatňovala odpočet dane. Prepravca kryštálového cukru od spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., priamo k odberateľovi žalobkyne spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o., teda spoločnosť HAKY TRANS, s.r.o., a jej konateľ O. Z. žalobkyňu ani jej konateľa nepoznali a prepravu pre ňu nevykonávali. Vzniká teda pochybnosť o tovare a jeho preprave.

11. Taktiež podľa názoru krajského súdu žalobkyňi možno vytknúť aj nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (§ 135a, § 194 Obchodného zákonníka) pri výbere obchodného partnera. Žalobkyňa v žiadnom zo svojich tvrdení neuvádza, či si u iných podnikateľských subjektov v sektore potravín preverovala svojich obchodných partnerov, ich spoľahlivosť, kvalitu, materiálne vybavenie, skladové priestory a podobne. Správny súd preto dospel k záveru, že žalobkyňa nevytvorila dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera a následky svojho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako tovar dodal, musí znášať sama (k tomu pozri rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33; rozsudky zo dňa 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Obchodné transakcie sa uskutočnili zjavne iba formálne bez reálneho obchodu, došlo teda ku konaniu, ktorého cieľom a účelom bolo neprípustné čerpanie nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu (R 51/2018).

12. Správca dane po predložení uvedených listín zo strany žalobkyne a po vzniku pochybností o existencii tovaru, postupoval správne a začal preverovať realnosť dodania tovaru v rámci svojho dôkazného bremena. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, čo v predmetnej právnej veci nebolo preukázané. Správca dane v daňovom konaní vykonal dostatočné dokazovanie listinnými dôkazmi, výsluchom svedkov, miestnym zisťovaním a medzinárodnou výmenou informácií. Predvolal aj svedkyňu L. W. F., no tá zostala nekontaktnou. Vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcom dane aj na závery orgánov činných v trestnom konaní o fiktívnom vedení účtovníctva spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., bolo ďalšie dokazovanie výsluchom účtovníčky spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., nadbytočné.

13. Podľa názoru krajského súdu žalobkyňa v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného plnenia a neuniesla dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na odpočet DPH, tak ako to vyžaduje § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. a nemá zákonný nárok na odpočet DPH za dodanie tovaru na základe dvoch faktúr vystavených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o., za nákup kryštálového cukru: faktúra č. 7151 zo dňa 26.10.2007 a faktúra č. 7153 zo dňa 07.11.2007. Správca dane aj žalovaný oprávnene neuznali žalobkyňi nadmerný odpočet dane z vyššie uvedenej faktúry pre porušenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z.

14. Následne krajský súd poukázal na to, že v obdobnej veci žalobkyne týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2007, kde jej žalovaný rozhodnutím č. 1203357 zo dňa 22.07.2015 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím č. 268597/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015 nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 7081,72 eur z dvoch faktúr vystavených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. za nákup kryštálového cukru, pretože preprava tohto tovaru od dodávateľa k odberateľovi nebola zo strany dopravcu vykonávaná a fakturovaná, to znamená, že dodanie tovaru nebolo uskutočnené vo veci rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 2S/217/2015-188 zo dňa 20.07.2018, tak, že žalobu žalobkyne zamietol a Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/32/2019 zo dňa 25.09.2019 kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť podľa § 438 S.s.p. v ktorej navrhla, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/6/2020-288 zo dňa 03.12.2020, zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015 ako i prvostupňové rozhodnutie č. 268647/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uviedla, že krajský súd nerešpektoval pri vydaní rozsudku právny názor kasačného súdu uvedený vo svojom prvom zrušujúcom rozsudku a svoje rozhodnutie opätovne neodôvodnil. Sťažovateľka opätovne nedostala zo strany krajského súdu odpovede na relevantné námietky, ktoré uviedla v žalobe. Rozsudok je odôvodnený síce rozsiahlo, avšak formálne bez akejkoľvek nadväznosti na konkrétnu faktúru, ktorej sa nárok na nepriznanie odpočtu žalobkyňou napadnutým rozhodnutím žalovaného v kontrolovanom období týka.

17. Sťažovateľka mala za to, že krajský súd aj napriek povinnosti rešpektovať právny názor kasačného súdu k námietkam sťažovateľky, uvedeným v žalobe, tak aj v kasačnej sťažnosti týkajúcich sa nevypočutia svedkyne L.. F. B. a nepreverení fyzickej existencie tovaru a jeho dodania do skladu obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. v rozsudku napadnutom touto kasačnou sťažnosťou opätovne absolútne, nie to ešte náležite a presvedčivo, svoj postup neodôvodnil.

18. Sťažovateľka preukázala uskutočnenie dodávok tovarov dodacími listami potvrdenými jej odberateľom a to obchodnou spoločnosťou K.K.V.-UNION, s.r.o. na jej sklad v Lehniciach. Preukázala nákup dodaného tovaru od obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. práve uvedenými potvrdenými dodacími listami ako aj faktúrami vystavenými spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. Preukázala aj bezhotovostné platby zo svojho účtu za dodaný tovar na účet spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. rovnako aj bankovými výpismi úhrady za dodaný tovar na jej účet obchodnou spoločnosťou K.K.V.-UNION, s.r.o. Navrhla aj vykonanie dôkazu dodania tovaru výsluchom konateľky spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. ako aj zamestnanca skladu, ktorý tovar od prepravcu zabezpečeného spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. preberal a potvrdzoval. Obchodná spoločnosť K.K.V.-UNION, s.r.o. poskytla sťažovateľke a sťažovateľka predložila správcovi dane aj orgánom činným v trestnom konaní výpis z účtovnej evidencie, ktorým sťažovateľka preukázala, že ňou dodaný tovar obchodná spoločnosť K.K.V.-UNION, s.r.o. fyzicky prevzala do skladových zásob a riadne zaúčtovala do svojej účtovnej evidencie na príslušné syntetické resp. analytické účty.

19. Sťažovateľka ďalej poukázala na priebeh konania pred orgánmi činnými v trestnom konaní a na záver žalovaného, ktorý uviedol, že uvedené skutočnosti vyhodnotil správca dane vo vzájomných súvislostiach a dospel k záveru, že z vykonaných rozsiahlych šetrení vyplynulo, že preverované dodávateľské faktúry predložené kontrolovaným daňovým subjektom spoločnosťou MILÉNIUM spol. s r.o. ku kontrole nepreukázali skutočné dodanie deklarovaného tovaru. Dodávky a samotná existencia kryštálového cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o., ktoré mala následne deklarovaný tovar - kryštálový cukor dodať pre kontrolovaný daňový subjekt MILÉNIUM, spol. s r.o. v zdaňovacom období november 2007 neboli preukázané a z toho dôvodu správca dane vyššie uvedené obchodné transakcie posúdil ako neuskutočnené a faktúry za účelovo vystavené.

20. V súvislosti s vyššie uvedeným sťažovateľka uviedla, že je pre ňu nepochopiteľné ako i vzhľadom na založený rozsudok vydaný v trestnom konaní Okresným súdom Bratislava II pod č. k. 2T/85/2013-781 zo dňa 02.06.2016, na základe akých dôkazov či podkladov dospel krajský súd k záveru, že orgány činné v trestnom konaní vyhodnotili faktúru obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. vystavenú sťažovateľke dňa 07.11.2007 za dodanie kryštálového cukru do skladu č. 7135, zaevidovanú sťažovateľkou pod jej int. č. 3070219 dňa 07.11.2007 ako fiktívnu, ale najmä takýto záver vyšetrovania orgány činné v trestnom konaní vôbec uviedli. Najmä preto, že dodanie tovaru - kryštálového cukru do skladu v Lehniciach potvrdila spoločnosť K.K.V.-UNION- s.r.o. na dodacom liste č. 0507110142 dňa 07.11.2007, prijala ho na sklad a zaevidovala do svojej účtovnej evidencie. Orgány činné v trestnom konaní všetky uvedené skutočnosti preverili a ustálili, že obchodná spoločnosť mala fyzicky tovar - kryštálový cukor, ktorý dodala s prepravou na základe objednávky sťažovateľky na ňou určené miesto - do skladu obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. a tento následne vyfakturovala sťažovateľke. Vystavovanie fiktívnych

faktúr zistili orgány činné v trestnom konaní iba pri nadobúdaní tovaru obchodnou spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. v súvislosti s tým, že nevedela preukázať pôvod tovaru, nie pri predaji kryštálového cukru sťažovateľke.

21. Podľa názoru sťažovateľky postup správca dane bol v rozpore s ustanovením § 22 ods.2 Daňového poriadku, nakoľko správca dane sám posúdil mieru zapojenia sťažovateľky do podvodného konania a tvrdil, že bola vedome zapojená do daňového podvodu, pričom správca dane si nemôže sám urobiť úsudok o predbežnej otázke, či a akým spôsobom bol spáchaný trestný čin alebo priestupok.

22. Taktiež podľa názoru sťažovateľky v čase uskutočnenia hospodárskej činnosti, ktorá je predmetom tohto súdneho sporu má za to, že postupovala s odbornou starostlivosťou a primeranou opatrnosťou pri realizácii kontrolovaných zdaniteľných obchodov.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na postojoch vyjadrených v napadnutých rozhodnutiach a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Konanie na kasačnom súde

24. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.9.2023.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave, ktorým tento podľa ust. § 190 S.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 268647/205/9104403 zo dňa 04.05.2019, ktorým Daňový úrad Bratislava podľa ust. § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobkyni (sťažovateľke) vyrubil rozdiel dane v sume 2 407,89,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007.

V.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 2 ods.1 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam a právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

27. Podľa § 134 ods.1 S.s.p. správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

28. 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) skutočností, 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

34. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

35. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovarov alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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.

37. 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.

38. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

39. V právnej veci totožných účastníkov, týkajúcej sa iného zdaniteľného obdobia, už rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok sp. zn. 3Sfk/32/2019 zo dňa 25.09.2019, na ktorého prevzatú časť odkazujeme. „ 30. Zo zistení kasačného súdu, z prehľadu vystavených faktúr za zdaňovacie obdobie október 2007 u dodávateľa žalobcu spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. vyplynulo, že táto síce mala zaevidované obe sporné faktúry vyhotovené pre žalobcu, avšak k vyfakturovaným dodávkam kryštálového cukru neevidovala žiadne nadobudnutie tovaru a nemala zaevidovanú žiadnu dodávateľskú faktúru za nákup cukru (analytický účet 321 - dodávateľa). Tovar mala spoločnosť nakupovať od svojich dodávateľov CHEESE & WINE s.r.o., Trieda SNP 3, 040 11 Košice, Václav Man, Dobrovičova 2, 811 02 Bratislava a Agentúra KaPa, spol. s r.o., Ipeľská 9, 821 07 Bratislava. Z vykonaného miestneho zisťovania u CHEESE & WINE s.r.o. dňa 18.08.2009 a z ústneho pojednávania s S. O. dňa 31.03.2009 vyplynulo, že tieto spoločnosti LUMA Slovakia s.r.o. žiaden tovar, a teda ani kryštálový cukor nedodali. I z miestneho zisťovania u Agentúry KaPa, spol. s r.o. zo dňa 03.06.2009 vyplýva, že množstvo nakúpeného cukru nezodpovedá množstvu predaného Agentúrou KaPa, spol. s r.o..

31. Závery správcu dane a žalovaného potvrdzujú i výsledky preverenia deklarovanej dodávky cukru u prepravcov tovaru U. O., C. a u spoločnosti HAKY TRANS s.r.o., Pezinská 56, Malacky, u ktorých preverovaním bolo preukázané, že v zdaňovacom období október 2007 nevykonali žiadnu prepravu tovaru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. z Trnavy do Lehníc (miestne zisťovanie dňa 26.08.2009 a opakované miestne zisťovanie dňa 23.09.2009 u prepravcu U. O. a vyjadrenie konateľa spoločnosti prepravcu HAKY TRANS s.r.o. O. Z. na výzvu zo dňa 21.09.2009). Prípadnú prepravu kryštálového cukru nepotvrdili ani medzinárodné prepravné listy - CMR, záznamy o prevádzke vozidiel nákladnej dopravy a ani predložené tachografické kotúče. I keď konateľ spoločnosti LUMA Slovakia s.r.o. O. A. vo svedeckej výpovedi uviedol, že táto spoločnosť v období asi marec až jún 2007 so žalobcom obchodovala,

uvedené nevedel preukázať žiadnymi relevantnými dôkazmi. Svedok nevedel uviesť ani miesto nakládky a vykládky tovaru a k úhradám faktúr uviedol, že boli odberateľom uhrádzané v hotovosti, príp. na účet v banke.

32. Uvedené zistenia a výsledky zistení orgánov činných v trestnom konaní preukázateľne dosvedčujú, že dodávateľ žalobcu spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. bol súčasťou umelo vytvorených obchodných vzťahov v reťazci spoločnosti CHEESE & WINE s.r.o. a S. O. ako dodávateľov a spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. ako odberateľom a teda sa jednalo o fiktívne obchodné transakcie. Spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. reálne cukor nenadobudla a teda ho ani nemohla reálne žalobcovi dodať. ...

34. Sťažovateľ nesprávne právne posúdenie veci videl predovšetkým v postupe krajského súdu v rozpore so zásadou proporcionality stanovenou v § 3 ods. 1 daňového poriadku a nesúhlasil s jeho názorom, že správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Sťažovateľ tvrdil, že v čase výkonu daňovej kontroly nemal vedomosť o tom, že správca dane a žalovaný vykonávajú daňovú kontrolu v súvislosti s podvodmi na DPH. Sťažovateľ o existencii podvodu nevedel a toto ani objektívne nebolo preukázané, a preto mu nemôže byť nárok na odpočet odmietnutý.

35. K uvedeným námietkam kasačný súd uvádza, že za daných skutkových okolností správne a v súlade so zákonom o DPH správca dane preveroval dodanie tovaru - kryštálového cukru a kávy na základe preverovaných faktúr a bolo povinnosťou sťažovateľa dodanie predmetného tovaru v zdaňovacom období október 2007 preukázať. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 zákona o DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

36. Správne správca dane pri posudzovaní uplatneného odpočítania dane z preverovaných faktúr vyhotovených dodávateľom LUMA Slovakia, s.r.o. vychádzal z vyjadrení prepravcov I. a T. (konateľ prepravnej spoločnosti HAKY TRANS s.r.o.), ktorých za prepravcov deklarovaného tovaru označil konateľ sťažovateľa G.. Ako už bolo vyššie konštatované, vykonanie prepravy nebolo týmito subjektmi preukázané. Rovnako ani reálne dodanie kryštálového cukru deklarovaného preverovanými faktúrami vyhotovenými spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. pre sťažovateľa nepotvrdili navrhnutí svedkovia O. (bývalý konateľ spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o.), Y. U., nezávislý konzultant spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. a ani Ing. G. W., poradca spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o.. Výpovede týchto svedkov dodanie, ani samotnú existenciu kryštálového cukru, pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. nepreukázali.

37. Zo zistení kasačného súdu tak vyplynulo, že správca dane v daňovom konaní vykonal rozsiahle a dostatočné dokazovanie listinnými dôkazmi, výsluchom svedkov, miestnym zisťovaním a medzinárodnou výmenou informácií. Vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane a s poukazom aj na závery orgánov činných v trestnom konaní o fiktívnom vedení účtovníctva v spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., kasačný súd súhlasí s názorom krajského súdu, že navrhované ďalšie dokazovanie vo veci výsluchom svedkov (za spoločnosť K.K.V. - UNION, s.r.o. - odberateľ sťažovateľa) a svedkyne G. R. (účtovníčky spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o.) je nadbytočné a toto nevie už nijakým spôsobom zvrátiť záver správcu dane a žalovaného, že tovar - kryštálový cukor nebol reálne dodaný spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., a preto ho táto nemohla následne dodať sťažovateľovi.

38. Z predloženého administratívneho spisu je navyše zrejmé, že v tejto súvislosti proti osobám T. L., O. R., Ing. G. W. a Y. U. bolo vedené trestné stíhanie pre pokračovací zločin skrátenia dane a poistného formou spolupáchateľstva, v zmysle ktorého menovaní zabezpečením a následným zaevidovaním falošných faktúr do účtovníctva spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. skrátili daň z pridanej hodnoty a spôsobili škodu. Ak sám konateľ sťažovateľa G. uviedol, že dodávky tovaru v období podliehajúcim vykonanej mimoriadnej daňovej kontrole boli vopred dohodnuté s Y. U. a O. R., javí sa potom ako neudržateľná obrana sťažovateľa, že vynaložil dostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere svojho obchodného partnera. Preto krajský súd správne uzavrel, že sťažovateľ následky svojho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako tovar dodal, musí znášať sám (bližšie napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51). Obchodné transakcie sa uskutočnili zjavne iba formálne bez reálneho obchodu a došlo tým ku konaniu, ktorého cieľom a účelom bolo neprípustné čerpanie nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu (bližšie napr. R 51/2018).“

40. Na záver kasačný súd udáva, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu vysloveným v rozsudku, že správca dane po predložení listín zo strany sťažovateľky a po vzniku pochybností o existencii tovaru, postupoval správne a začal preverovať realnosť dodania tovaru v rámci svojho dôkazného bremena. Rovnako je kasačný súd toho názoru, že vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane a vzhľadom i na záveru orgánov činných v trestnom konaní o fiktívnom vedení účtovníctva spoločnosti

LUMA Slovakia, s.r.o., bolo ďalšie dokazovanie výsluchom účtovníčky spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. nadbytočné.

41. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľkou namietaná nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia krajského súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné [rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) vo veci Abdullayev proti Rusku]. Správny súd však v zmysle judikatúry ESLP nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok WSLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko).

42. Kasačný súd pritom zdôrazňuje, že povinnosťou súdu v rámci správneho súdnictva je v odôvodnení rozhodnutia dať odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s preskúmanou vecou. (pozri napríklad rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV.ÚS 115/03, sp. zn. III. ÚS 60/04, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžo/61/2012 z 18.12.2013).

43. V tomto kontexte preto podľa názoru súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľky o tom, že správny súd sa neriadil právnym názorom vysloveným v zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. V napadnutom rozsudku správny reflektoval na všetky podstatné námietky sťažovateľky namietané v správnej žalobe.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods.1 S.s.p. v spojení s § 467 ods.1 S.s.p., Sťažovateľka v kasačnom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali.

45. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.