

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/33/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015201696
Dátum vydania rozhodnutia: 25.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201696.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov Mgr. Viliama Pohančenika a JUDr. Anny Peťovskej, PhD., (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: MILÉNIUM, spol. s r.o., IČO: 35 812 851, so sídlom v Bratislave, Karpatské námestie 11, zastúpený advokátkou JUDr. Danielou Simanovou, so sídlom v Bratislave, Palkovičova 15, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1222383/2015 zo dňa 27.07.2015, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/218/2015-186 zo dňa 25.07.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/218/2015-186 zo dňa 25.07.2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) dňa 18.03.2010 vydal prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 602/232/36322/2010/Gav, ktorým daňovému subjektu MILÉNIUM, spol. s r.o. (ďalej aj len „žalobca“ alebo „MILÉNIUM“) určil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 44.696,34 eur. Žalovaný rozhodnutím č. I/221/16508-104553/2011/990325-r zo dňa 21.02.2011 zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. Správca dane v ďalšom konaní doplnil dokazovanie a rozhodnutím č. 9103303/5/1323685/2014 zo dňa 03.04.2014 znova určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 44.696,34 eur. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/337958/2014/4989 zo dňa 29.07.2014 rozhodnutie správcu dane opäť zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

3. Správca dane následne rozhodnutím č. 265175/2015/9104403 zo dňa 13.04.2015 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 40.666,27 eur. Po doplnení dokazovania a po opätovnom vyhodnotení skutkového stavu žalobcovi priznal nárok na odpočet dane podľa § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou KOLIBA, a.s. v sume 4.030,07 eur a nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 40.666,27 eur z faktúr vystavených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. za nákup kryštálového cukru (faktúra č. 7016 zo dňa 03.05.2007 vystavená na sumu 591.192,- Sk (z toho DPH v sume 94.392,- Sk), faktúra č. 7017 zo dňa 09.05.2007 vystavená na sumu 1.178.385,60 Sk (z toho DPH v sume 188.145,60 Sk), faktúra č. 7019 zo dňa 11.05.2007 vystavená na sumu 590.049,60 Sk (z toho DPH v sume 94.209,60 Sk), faktúra č. 7023 zo dňa 15.05.2007 vystavená na sumu 590.049,60 Sk (z toho DPH v sume 94.209,60 Sk), faktúra č. 7024 zo dňa 15.05.2007 vystavená na sumu 590.049,60 Sk (z toho DPH v sume 94.209,60 Sk), faktúra č. 7025 zo dňa 15.05.2007 vystavená na sumu 590.049,60 Sk (z toho DPH v sume 94.209,60 Sk), faktúra č. 7026 zo dňa 16.05.2007 vystavená na sumu 594.024,80 Sk (z toho DPH v sume 94.844,30 Sk), faktúra č. 7027 zo dňa 16.05.2007 vystavená na sumu 594.24,89 Sk (z toho DPH v sume 94.844,30 Sk), faktúra č. 7029 zo dňa 17.05.2007 vystavená na sumu 595.461,72 Sk (z toho DPH v sume 95.073,72 Sk), faktúra č. 7030 zo dňa 17.05.2007 vystavená na sumu 591.763,20 Sk (z toho DPH v sume 94.483,20 Sk), faktúra č. 7031 zo dňa 17.05.2007 vystavená na sumu 591.763,20 Sk (z toho DPH v sume 94.483,20 Sk), faktúra č. 7032 zo dňa 17.05.2007 vystavená na sumu 591.677,-Sk (z toho DPH v sume 94.469,- Sk), faktúra č. 7037 zo dňa 23.05.2007 vystavená na sumu -3.855,60 Sk (z toho DPH v sume -615,60 Sk), faktúra č. 7038 zo dňa 23.05.2007 vystavená na sumu -3.855,60 Sk (z toho DPH v sume -615,60 Sk), faktúra č. 7039 zo dňa 23.05.2007 vystavená na sumu -3.855,60 Sk (z toho DPH v sume -615,60 Sk) a faktúra č. 7040 zo dňa 23.05.2007 vystavená na sumu -3.855,60 Sk (z toho DPH v sume -615,60 Sk).

4. Žalovaný rozhodnutím č. 1222383/2015 zo dňa 27.07.2015 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie č. 265175/2015/9104403 zo dňa 13.04.2015 potvrdil. Svoje rozhodnutie založil na závere, že správca dane vo veci postupoval v súlade s § 3 ods. 1 a 2 druhá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/, § 19 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď neuznal odpočet dane z preverovaných dodávateľských faktúr deklarovaných dodávateľom žalobcu spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. pričom išlo o reťazec umelých obchodných vzťahov medzi spoločnosťami CHEESE & WINE s.r.o., Václav Man a LUMA Slovakia, s.r.o., do ktorého sa následne zapojil aj žalobca tým, že deklaroval nákup tovaru od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o. a reálnosť jeho dodania sa v rámci dokazovania nepotvrdila. Vytvorenie umelých obchodných vzťahov v reťazci zistili aj orgány činné v trestnom konaní. Rozsiahlym dokazovaním nebolo potvrdené reálne dodanie tovaru deklarovanými dodávateľmi a potom je oprávnený záver, že jediným účelom deklarovaných obchodných transakcií bolo získanie daňovej výhody, a to uplatnenie odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov, a tým zníženie vlastnej daňovej povinnosti.

II.

5. Žalobca napadol rozhodnutie žalovaného č. 1222383/2015 zo dňa 27.07.2015 správnu žalobou, ktorou sa domáhal preskúmania jeho zákonnosti a následne zrušenia spolu s prvostupňovým rozhodnutím č. 265175/2015/9104403 zo dňa 13.04.2015 a vrátenia veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Namietal nesprávny postup správcu dane a nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodov, ktoré v žalobných bodoch bližšie zdôvodnil.

6. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že konanie a rozhodnutia žalovaného, tiež správcu dane, boli v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH.

7. V odôvodnení krajský súd uviedol, že správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Finančné orgány vyhodnotili rozhodnutia a úkony orgánov činných v trestnom konaní vo vzájomných súvislostiach s

dôkazmi vykonanými v daňovom konaní a správne dospeli k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Žalobca v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia a neunesol dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na odpočet DPH tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH, preto nemá zákonný nárok na odpočet DPH za dodanie tovaru na základe sporných faktúr vystavených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o za nákup kryštálového cukru.

8. Finančné 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 vecne správne záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Finančné orgány postupovali správne, keď preverovali aj dodávateľov žalobcu, ktorí mu vystavili faktúry, na základe ktorých si uplatnil v zdaňovacom období máj 2007 nárok na odpočet DPH. Označenie dodávateľa žalobcu vystavujúceho faktúru je jednou z esenciálnych náležitostí faktúry podľa § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH a vedie o. i. 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 o DPH. Ak žalobca poukazoval na tie faktúry, ktoré orgány činné v trestnom konaní a aj správca dane vyhodnotili ako fiktívne, a nárokoval si z nich nadmerný odpočet dane, nemal krajský súd pochybností o správnom postupe správcu dane spočívajúcom v neakceptovaní takých faktúr a v nepriznaní nadmerného odpočtu dane. Žalobca v konaní hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia a neunesol dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na odpočet DPH tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 a § 51 zákona o DPH a preto záver, že žalobca nemá zákonný nárok na odpočet DPH za dodanie tovaru na základe sporných faktúr vystavených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o., krajský súd uznal za správny.

9. Krajský súd žalobcovi vytkol tiež nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera. Žalobca v žiadnom zo svojich tvrdení neuviedol, či si u iných podnikateľských subjektov v sektore potravín preveroval svojich obchodných partnerov, ich spoľahlivosť, kvalitu, materiálne vybavenie, skladové priestory a podobne. Krajský súd preto dospel k záveru, že žalobca nevyňaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera a následky svojho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako tovar dodal, musí znášať sám.

10. Na základe uvedeného mal krajský súd za to, že rozhodnutie, ako aj postup žalovaného a prvostupňového správneho orgánu boli v súlade so zákonom a žalobcom podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 Zákona č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol.

III.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Kasačnou sťažnosťou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ vytýkal krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci, ktoré videl v rozpore so zásadou proporcionality podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku. Tvrdil, že správcovi dane predložil dostatočné doklady preukazujúce dodanie tovaru - kryštálového cukru spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. V čase výkonu kontroly nemal vedomosť o tom, že konatelia tejto spoločnosti nakupovali následne jemu dodávaný tovar od neznámych osôb a do svojej evidencie zakladali fiktívne faktúry od tretích osôb. Poukázal na to, že spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. v roku 2007 riadne dodávala tovar, vystavovala a zaúčtovala faktúry a sťažovateľ tovar fyzicky predával svojmu odberateľovi obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. Počas daňovej kontroly nemal vedomosť o tom, že sa u neho vykonáva daňová kontrola v súvislosti s podvodmi na DPH. Následne poskytol pri jej vykonávaní dostatočnú súčinnosť. Sťažovateľ za účelom preukázania fyzických dodávok cukru na sklad požiadal konateľku spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. o poskytnutie dôkazných prostriedkov. Rovnako vyvinul maximálne úsilie pri

preukázaní, že obchodná spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. vystavila faktúry za tovar v mesiaci máj 2007 a riadne zaúčtovala vo svojej účtovnej evidencii. Z protokolu o výsledku zisťovania z daňovej kontroly č. I/182/16795-9405/2010/Stre zo dňa 01.02.2010 vyplynulo, že dodávky a existencia tovaru v zdaňovacom období preukázané neboli. Sťažovateľ upriamil pozornosť na vyjadrenie konateľa a spoločníka spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., ktorý potvrdil, že spoločnosť v danom období obchodovala so sťažovateľom a s komoditou cukor. Ako dôkaz o svojej nevedomosti o páchaní podvodnej činnosti predložil rozsudok Okresného súdu Bratislava II č. k. 2T/85/2013-781 zo dňa 02.06.2016, v ktorom bol z vyšetrovaného podvodu vylúčený. Na podporu svojich tvrdení nezákonného postupu krajského súdu pri posudzovaní veci dal do pozornosti rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (Teleos a ďalší, C-409/04, C-439/04, C440/04, Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a 142/11).

13. Sťažovateľ do spisu založil kúpnu zmluvu zo dňa 03.05.2007, ktorú ako kupujúci uzatvoril so spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. ako predávajúcim. V zmysle čl. II tejto zmluvy sa predávajúci zaviazal dodať tovar na miesto určené kupujúcim. Tovar bol dodávaný priamo do skladu odberateľa žalobcu K.K.V.-UNION, s.r.o., ktorá fyzické preberanie dodávok potvrdila. Sťažovateľ si neobjednal prepravu priamo u prepravcu a nebolo to v zmysle kúpnej zmluvy ani jeho povinnosťou. Výpoveď Miroslava Studeniča, konateľa spoločnosti HAKY TRANS s.r.o. (prepravca), že spoločnosť MILÉNIUM spol. s r.o. nepozná, preto nezodpovedá skutočnosti.

14. Sťažovateľ nesúhlasil ani s názorom krajského súdu, že pri uzatváraní obchodov s dodávateľom spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. nepostupoval s náležitou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou.

15. Výtýkal krajskému súdu, že porušil princíp rovného postavenia účastníkov konania a zamietnutie žaloby bolo v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH.

16. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že napadnutým rozsudkom bolo porušené i právo sťažovateľa na spravodlivý proces, najmä právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. Pripustil, že vzhľadom na ustálenú súdnu prax nie je nutné, aby sa súd zaoberal každou žalobnou námietkou, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku súvisiacu s predmetom súdnej ochrany vznesenú v žalobe, je tento nedostatok prejavom arbitrárnosti rozhodnutia.

IV.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na svojom žalobou napadnutom rozhodnutí, jeho odôvodnení a na vyjadrení k žalobe. S napadnutým rozsudkom ako vecne správnym a zákonným sa plne stotožnil. Preto navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol.

V.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že sťažnosť je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP) a riadne zastúpenou (§ 449 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

19. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 445 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a prijal jednomyselne záver, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu

zrejme, a preto ich kasačný súd nebude nadbytočne opakovať.

21. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH platnom v rozhodnom čase, právo odpočítať daň z tovaru alebo 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 ods. 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.

22. 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.

23. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/ a písm. c/ zákona o DPH, na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry, vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

24. V predmetnej veci je predmetom posúdenia kasačnej sťažnosti rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/218/2015-186 zo dňa 25.07.2018. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že konanie a rozhodnutie žalovaného, tiež správcu dane, bolo v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

25. Ide o rozhodnutia vydané na základe výsledkov mimoriadnej kontroly dane z DPH vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2006, máj, jún 2007 a august až november 2007, o ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 01.02.2010 a dodatok č. 1 zo dňa 25.02.2010. Rozhodnutím správcu dane, s ktorým sa žalovaný stotožnil, bol žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2007 vyrubený rozdiel dane v sume 40.666,27 eur. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z vyššie uvedených dodávateľských faktúr (bod 3) od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o., Košická 52, Bratislava za nákup kryštálového cukru, keď správca dane dospel k záveru, že neboli preukázané dodávky a samotná existencia kryštálového cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. Spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. mala následne deklarovaný tovar dodať žalobcovi, pričom zo strany dodávateľa išlo o fiktívnu deklaráciu. Preto uplatnením odpočítania dane na základe takýchto dodávateľských faktúr od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o. žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v podstate zopakoval žalobné body, keď namietal nedostatočne zistený, vyhodnotený a odôvodnený skutkový stav zo strany správcu dane, žalovaného a napokon i krajského súdu. Okrem toho namietal porušenie práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého sa mal dopustiť krajský súd nepresvedčivým a nedostatočným odôvodnením skutočností, na ktorých je napadnutý rozsudok založený, pretože krajský súd v odôvodnení rozsudku neuvádza konkrétne skutočnosti, ktorými by odpovedal na argumenty uvedené v žalobe.

27. Napriek tomu, že sťažovateľ sťažnostný bod týkajúci sa nedostatkov odôvodnenia rozsudku po právnej stránke kvalifikoval podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, z obsahu kasačnej sťažnosti je zjavné, že sťažovateľ porušenie práva na spravodlivý proces nesprávnym procesným postupom krajského súdu videl v tom, že krajský súd mu nedal dostatočnú odpoveď na jeho zásadnú argumentáciu uvedenú v žalobných bodoch, čím mu znemožnil uskutočniť jeho procesné práva. Sťažovateľ teda dôvodí sťažnosť aj skutočnosťami, ktoré Správny súdny poriadok upravuje ako legálny dôvod kasačnej sťažnosti v § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

28. Za zásadné vo vzťahu k neuznaniu odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr vyhotovených spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. v zdaňovacom období máj 2007 kasačný súd považuje spochybnenie reálnej dodávky a samotnej existencie kryštálového cukru pre dodávateľa žalobcu - spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o., ktorá následne mala tovar dodávať žalobcovi. Vo vzťahu k uvedenému preto tvrdenia a argumentácia žalobcu, i ním produkované dôkazy, že tovar ďalej dodával svojmu odberateľovi spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o., a to tak, že tovar mal byť priamo od spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. prepravovaný do skladu odberateľa žalobcu K.K.V.-UNION, s.r.o. v Lehniciach, čo má vyplývať o. i. aj z kúpnej zmluvy zo dňa 03.05.2007, sú bez právnej relevancie. Napadnutými rozhodnutiami správca dane a žalovaný nespochybnoval dodanie tovaru žalobcom pre odberateľa K.K.V.-UNION, s.r.o. Spochybnený bol nákup kryštálového cukru od dodávateľa žalobcu, spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. tým, že spochybnené bolo reálne dodanie tovaru už samotnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o.

29. Ako správne poukázal žalovaný a tiež krajský súd, nárok na odpočítanie dane nie je preukázaný iba predložením dokladov, ako sú napr. faktúry, účtovná evidencia tovaru, resp. doklady o zaplatení za fakturované plnenie. Daň a nárok na odpočítanie dane, nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru alebo služby, pretože zákon o DPH nestojí len na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru. Preto dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného prevedenia dodávky tovaru alebo služby.

30. Sťažovateľ k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 predložil správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o., účtovnú evidenciu spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., prehľad pohybov podľa dodávateľov - odberateľov zo dňa 15.02.2010 a saldo pohybov zo dňa 15.02.2010 a rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní o vznesení obvinenia voči bývalému konateľovi a konateľovi spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o.

31. Správca dane po preskúmaní predložených listín zo strany sťažovateľa a po vzniku pochybnosti o existencii tovaru postupoval správne, keď začal preverovať reálnosť dodania tovaru v rámci svojho dôkazného bremena.

32. Zo zistení kasačného súdu 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 žalobcu spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o., teda spoločnosť HARY TRANS, s.r.o. a jej konateľ Miroslav Studenič sťažovateľa ani jeho konateľa nepoznali a prepravu pre neho nevykonávali. Preprava tovaru nebola preukázaná ani ďalším prepravcom Z. H. Tovar mala spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. nakupovať od svojich dodávateľov CHEESE & WINE s.r.o., Trieda SNP 3, 040 11 Košice, Y. H., 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. a z ústneho pojednávania s Y. H. vyplynulo, že spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. žiaden tovar, a teda ani kryštálový cukor nedodali. Obdobný záver vyplynul i z miestneho zisťovania u Agentúry KaPa, spol. s r.o. 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. Martin Panák 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. Vznikla tak pochybnosť o tovare a jeho preprave.

33. 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.

34. K uvedeným námietkam kasačný súd uvádza, že za daných skutkových okolnosti správne a v súlade so zákonom o DPH správca dane preveroval dodanie tovaru - kryštálového cukru na základe preverovaných faktúr a bolo povinnosťou sťažovateľa dodanie predmetného tovaru 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.

35. Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru bol žalobca ako daňový poplatník zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na žalobcu k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Ako Najvyšší súd Slovenskej republiky už v skoršej rozhodovacej činnosti vyslovil, pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom (napr. rozsudok sp. zn. 1Sžf/72/2015 zo dňa 11.04.2017 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR pod č. R 4/2018).

36. Kasačný súd ani pri rozložení dôkazného bremena nezistil žiadne pochybenia správcu dane. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Správne správca dane pri posudzovaní uplatneného odpočítania dane z preverovaných faktúr vyhotovených dodávateľom LUMA Slovakia, s.r.o. vychádzal z vyjadrení prepravcov Z. a H. (konateľ prepravnej spoločnosti HAKY TRANS, s.r.o.), ktorých za prepravcov deklarovaného tovaru označil konateľ sťažovateľa K.I. Svedeckými výpoveďami vykonanie prepravy nebolo preukázané. Rovnako nebolo preukázané ani reálne dodanie kryštálového cukru. Správca dane v daňovom konaní vykonal rozsiahle a dostatočné dokazovanie listinnými dôkazmi, výsluchom svedkov, miestnym zisťovaním a medzinárodnou výmenou informácií.

37. 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., nemožno nič vytknúť názoru krajského súdu, že navrhované ďalšie dokazovanie vo veci výsluchom svedkov (za spoločnosť K.K.V.-UNION, s.r.o.) a svedkyne K. D. 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 H. J., V. D., Ing. K. F. a E. R. začalo 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 K. uviedol, že dodávky tovaru v období podliehajúcim vykonanej mimoriadnej daňovej kontrole boli vopred dohodnuté s E. R. a V. D., javí sa potom ako neudržateľná obrana sťažovateľa, že vynaložil dostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere svojho obchodného partnera. Preto správne uzavrel krajský súd, 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).

39. Sťažovateľ vytýkal napadnutému rozhodnutiu krajského súdu i nepresvedčivosť a nedostatok dôvodov vo vzťahu k zásadným námietkam žaloby, v čom videl porušenie práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

40. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že o kasačnej sťažnosti žalobcu v obdobných veciach už vo veci bolo kasačným súdom meritórne rozhodnuté zrušením napadnutých rozsudkov krajského súdu z dôvodu ich arbitrárnosti, ktoré sa ale vyznačovali určitými odlišnosťami než je posudzovaná vec.

41. Predmetom kasačného konania, v ktorom už bolo o kasačnej sťažnosti meritórne rozhodnuté, bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/242/15-187 zo dňa 13.06.2017. Uvedeným rozsudkom krajský súd žalobu žalobcu: MILÉNIUM spol. s r.o. proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1222870/2015 zo dňa 27.07.2015 vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu jún 2007 pri obdobných žalobných bodoch, ako nedôvodnú zamietol. Krajský súd pri formulácii svojho záveru o nedôvodnosti žaloby ale využil inštitút tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku v zmysle § 140 SSP a len poukázal na svoje skôr vydané rozhodnutia (sp. zn. 4S/362/2010, 4S/363/20010 zo dňa 22.02.2013 a najmä na rozsudok č. k. 1S/240/2015-146 zo dňa 14.06.2016).

42. Kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu a rozsudkom vo veci sp. zn. 5Sžfk/21/2018 zo dňa 30.05.2019 napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačný súd vytkol krajskému súdu, že aplikoval na rozhodnutie § 140 SSP bez toho, aby popísal aspoň podstatné okolnosti, z ktorých vyvodzoval záver o totožnosti predmetu konania, zároveň poukazujúc, že vo veci sp. zn. 4S/362/2010 a sp. zn. 4S/363/20010 sťažovateľ ani nevystupoval v procesnom postavení žalobcu a pokiaľ sa týka konania vedeného pod sp. zn. 1S/240/2015, podmienka totožnosti účastníkov konania síce bola zachovaná, avšak nešlo o posúdenie dodávateľsko-odberateľského vzťahu týkajúceho sa dodávok tovaru - cukru spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. sťažovateľovi.

43. Vzhľadom na tieto procesné pochybenia sa kasačný súd ďalšími kasačnými dôvodmi a argumentmi sťažovateľa nezaoberal, nakoľko vytýkané nedostatky boli postačujúce na vyvodenie záveru o potrebe zrušenia napadnutého rozsudku a zároveň boli nezlučiteľné s podrobnejším vecným preskúmaním napadnutého rozsudku.

44. I v ďalšej posudzovanej veci vedenej pod sp. zn. 1Sžfk/64/2017 kasačný súd rozsudkom zo dňa 10.12.2018 zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/235/2015-195 zo dňa 14.07.2016, ktorým vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu september 2007 krajský súd rovnako žalobu ako nedôvodnú zamietol, pričom ale v tomto prípade inštitút tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku nebol použitý. Kasačný súd však i tu dospel k záveru, že dôvody uvádzané v odôvodnení rozsudku krajského súdu sú nepostačujúce pre vecné preskúmanie tohto rozsudku a preto napadnutý rozsudok pre jeho nepreskúmateľnosť zrušil a vecnými kasačnými dôvodmi a argumentmi sťažovateľa sa nezaoberal.

45. V posudzovanej veci sp. zn. 3Sžfk/33/2019 a vyššie poukázaných veciach je zachovaná podmienka totožnosti účastníkov konania, odlišnosti sú ale v subjektoch dodávateľa (vo veci sp. zn. 1Sžfk/64/2017 dodávateľom kryštalového cukru popri spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. bola aj spoločnosť FIN KREDIT, s.r.o.). V zásade sú obdobné i skutkové námietky a argumentácia sťažovateľa. Po preskúmaní napadnutého rozsudku kasačný súd ale dospel pri svojom rozhodovaní k právnenému názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru vyslovenom vo veci sp. zn. 1Sžfk/64/2017 (vec sp. zn. 5Sžfk/21/2018 rieši inú procesnú situáciu vo vzťahu k tzv. skrátenému odôvodneniu rozsudku) pokiaľ sa jedná o námietku nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu pre nedostatok dôvodov.

46. Žalobca žalobné body vymedzil v zásade nedostatočne zisteným skutkovým stavom a nesprávnym postupom správcu dane porušujúcim § 3 ods. 1 a § 22 ods. 2 daňového poriadku. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia v bodoch 41 až 60 (str. 11 až 17 rozsudku č. k. 2S/218/2015-186 zo dňa 25.07.2018) dostatočným spôsobom a súladným s požiadavkami preskúmateľnosti čo do dostatku dôvodov i zrozumiteľnosti reagoval na všetky podstatné námietky a argumentáciu žalobcu a svoj záver o nedôvodnosti žaloby podložil aj rozhodnou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky (bod 42, 43, 44, 45 a 46), ale aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ

(bod 45, 47, 48, 49 a 57). Z odôvodnenia napadnutého rozsudku kasačného súdu nevyplývajú žiadne právne pochybenia, či logické nesprávnosti, ktoré by mohli rozsudku č. k. 2S/218/2015-186 vytknúť a tento spĺňa všetky požiadavky kladené na písomné vyhotovenie rozsudku ako sú upravené v § 139 ods. 1 a 2 SSP.

47. Uvedeným záverom sa kasačný súd odklonil od právneho názoru kasačného súdu vyslovenom v rozsudku totožných účastníkov konania vo veci sp. zn. 1Sžfk/64/2017 zo dňa 10.12.2018 k námietke nepreskúmateľnosti vznesenej sťažovateľom voči rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/235/2015-195 zo dňa 14.07.2016. Kasačný súd len pripomína, že vo veci sa nejedná o celkom totožný subjekt dodávateľa.

48. Vzhľadom na vyššie uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobu neuznal dôvodnou a túto podľa § 461 SSP zamietol.

49. K rovnakému právnomu záveru došiel kasačný súd i vo veci sp. zn. 3Sžfk/32/2019, v ktorej obdobné námietky kasačnej sťažnosti neuznal dôvodnými a kasačnú sťažnosť zamietol.

50. O trovách kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému právo na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

51. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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