

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/21/2018
Identifikačné číslo spisu: 1015201698
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201698.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MILÉNIUM spol. s r.o., so sídlom Karpatské nám. 11, Bratislava, IČO: 35 812 851, právne zastúpený: JUDr. Daniela Simanová, advokátka so sídlom Palkovičova 15, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1222870/2015 zo dňa 27. júla 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S 242/15-187 zo dňa 13. júna 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S 242/15-187 zo dňa 13.6.2017 z r u š u j e a v e c k r a j s k é m u s ú d u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 5S 242/15-187 zo dňa 13.06.2017 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1222870/2015 zo dňa 27.07.2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 S.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 1222870/2015 zo dňa 27.07.2015 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 265404/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 v nadväznosti na ustanovenie § 165b daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 63 894,84 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2007.

3. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že v danom čase Daňové riaditeľstvo SR, Odbor mimoriadnych kontrol, Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonalo u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie prvý štvrtrok 2006, máj, jún 2007, august až november 2007 podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). O jej výsledku bol vyhotovený protokol č. I/182/16795-9405/2010/Stre zo dňa

01.02.2010 a dodatok č. 1 k protokolu vypracovaný dňa 25.2.2010. Protokol spolu s jeho dodatkom bol v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. so žalobcom prerokovaný a žalobcovi bol doručený dňa 10.03.2010. Na základe zistení z predmetnej daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 602/232/3638/2010/Gav zo dňa 19.03.2010, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2 034 165,- SK (67 521,90 €) za zdaňovacie obdobie jún 2007.

4. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie o ktorom Daňové riaditeľstvo SR, ako odvolací orgán rozhodol tak, že rozhodnutím č. I/221/16508-104556/2011/990325-r zo dňa 21.02.2011 zrušilo rozhodnutie správcu dane č. 602/232/3638/2010/Gav zo dňa 19.03.2010 a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane nedostatočne zistil a vyhodnotil skutkový stav.

5. V zmysle záverov rozhodnutia žalovaného správcu dane vo vyrubovacom konaní vykonal dokazovanie a podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b daňového poriadku vydal rozhodnutie č. 9103303/5/1325022/2014 zo dňa 03.04.2014, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane na DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2007 v sume 2 034 165,- SK (67 521,90 €).

6. Žalobca proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100301/1/338023/2014/4989 zo dňa 29.07.2014 a rozhodnutie správcu dane č. 9103303/5/1325022/2014 zo dňa 03.04.2014 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, z dôvodu nedostatočne zisteného, vyhodnoteného a odôvodneného skutkového stavu veci.

7. Správca dane v zmysle záverov rozhodnutia žalovaného zo dňa 29.07.2014 doplnil dokazovanie týkajúce sa dodávateľa KOLIBA a.s.. Následne na základe zistení z daňovej kontroly v konaní správca dane vydal vo veci rozhodnutie č. 265404/2015/9104403 zo dňa 13.04.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH v sume 63 894,84 € za zdaňovacie obdobie jún 2007.

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1222870/2015 zo dňa 27.07.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 13.04.2015 a zamietol odvolanie žalobcu. Žalobca podal na krajský súd žalobu o preskúmanie predmetného rozhodnutia žalovaného.

9. Žalobca vo svojej žalobe uviedol, že správca dane mu neuznal daň odpočítanú z dodávateľských faktúr uvedených v tabuľke na strane 3. napadnutého rozhodnutia za dodávku tovaru - kryštálového cukru v sume 62 149,77 € obchodnou spoločnosťou LUMA Slovakia s.r.o. s odôvodnením, že dodávky a samotná existencia kryštálového cukru pre odberateľa LUMA Slovakia s.r.o. a následne pre odberateľa MILÉNIUM spol. s.r.o. v zdaňovacom období jún 2007 neboli preukázané vzhľadom na skutočnosť, že podľa vyjadrení jednotlivých prepravcov, ktorí mali v súlade s vyjadreniami konateľov spoločnosti LUMA Slovakia s.r.o. vykonávať prepravu tovaru k odberateľovi žalobcu, obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION s.r.o., tieto prepravy nepreukázali. Tok faktúr za prepravu tovaru nezodpovedá toku tovaru spoločnosti zapojených do reťazového obchodu s kryštálovým cukrom. Uvedenú skutočnosť potvrdzuje prehľad dodávateľských a odberateľských faktúr za zdaňovacie obdobie v roku 2007 a prehľad analytického účtu 343. Správca dane uvedené zistenia vyhodnotil a skonštatoval, že ide o fiktívnu fakturáciu.

10. Vzhľadom na uvedené žalobca predložil dôkazné prostriedky, ktorými preukázal, že tovar - kryštálový cukor nakúpený od jeho dodávateľa LUMA Slovakia s.r.o. fyzicky existoval a bol riadne dodaný obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION s.r.o. na jeho sklad v Lehniciach. Tovar v súlade s čl. II kúpno-predajnej zmluvy uzatvorenej medzi obchodnými spoločnosťami LUMA Slovakia s.r.o. a MILÉNIUM spol. s.r.o. zo dňa 3.5.2007 objednal s prepravou na miesto určenia - do skladu svojho odberateľa K.K.V.-UNION s.r.o., pričom doprava bola zahrnutá v súlade so znením čl. 3 uvedenej zmluvy do ceny tovaru. Na preverenie vyššie uvedených skutočností navrhol žalobca vykonať výsluch svedkyne Ing. O. N., ktorá viedla pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. účtovnú evidenciu, ako aj fyzické preverenie existencie dodaného tovaru u odberateľa K.K.V.-UNION, s.r.o.. Uvedené dôkazné návrhy však neboli v daňovom konaní akceptované. Žalobca objednal tovar s prepravou preto nevedel

predložiť žalovanému pri výkone kontroly doklady preukazujúce prepravu jednotlivých dodávok cukru v období mesiacov máj až november 2007. Žalobca svojimi výpismi zo dňa 31.05.2007 a zo dňa 21.09.2007 z účtu č. 2628176211/1100 vedenom Tatra bankou a.s. preukázal žalovanému, že všetky dodávateľské faktúry za cukor dodaný obchodnou spoločnosťou LUMA Slovakia s.r.o. riadne uhradil bezhotovostným prevodom na jej účet. Žalobca ďalej poukázal na to, že nebol a nie je vedený orgánmi činnými v trestnom konaní vo vyššie špecifikovanom trestnom konaní ako obvinený ani obžalovaný, ani ako spolupáchateľ trestného činu skrátenia dane a poistného a správca dane ani žalovaný v protokole spracovanom v rámci výkonu daňovej kontroly ani v rozhodnutiach vydaných na jeho základe neuviedli akékoľvek dôkazné prostriedky, z ktorých by vyplývala čo i len nepriama účasť žalobcu na páchaní trestného činu skrátenia dane a poistného formou spolupáchateľstva. Žalobca mal za to, že žalovaný svojím postupom porušil zásadu zákonnosti daňového konania ustanovenú v § 3 ods. 1 daňového poriadku ako aj ustanovenie § 22 ods. 2 daňového poriadku, keď si ako o predbežnej otázke urobil úsudok, že žalobca spáchal trestný čin podvodu. Ďalej poukázal na porušenie ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku zo strany správcu dane, nakoľko vedome nevykonával dôkazy navrhované daňovým subjektom, ktoré mohli prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Žalobca ďalej mal za to, že postupom správcu dane došlo k porušeniu ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4, ods. 9, ustanovenia § 24 ods. 2 a § 22 ods. 2 daňového poriadku. Do pozornosti dal i rozhodnutie SD S - 409/04, pričom poukázal na postup žalovaného, ktorý môže požadovať preukázanie nadobudnutia tovaru osobou D. C. - STENLEY-CO, tiež jeho prepravu od spoločnosti JUKO CZ spol. s.r.o. k fyzickej osobe D. C. -STENLEY-CO v zákone o DPH taxatívne vypočítanými dôkazmi, avšak nemá právo prenášať takéto dôkazné bremeno a svoju vlastnú úlohu kontroly na žalobcu. Na základe uvedených skutočností mal žalobca za to, že uvedeným postupom správca dane porušil základné ústavné práva daňového subjektu stanovené v čl. 2 ods. 3 Ústavy SR, v zmysle ktorého nemožno nikoho nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá. Na záver uviedol, že nezákonným rozhodnutím žalovaného bol ukrátený na svojich právach, preto navrhol žalobou napadnuté rozhodnutie spojené s rozhodnutím ktoré mu predchádzalo zrušiť a nahradiť trovy súdneho konania.

11. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že správca dane v Dodatku č. 1 zo dňa 25.02.2010 k protokolu, na strane 3, uviedol stav taký, aký bol v čase spisovania predmetného Dodatku č. 1 protokolu, t.j. deň 25.02.2010. Vzhľadom na to, že v priebehu výkonu daňovej kontroly až do spisovania Dodatku č. 1 k protokolu neboli predložené, resp. doručené všetky prepravné doklady a boli predložené len faktúry dopravcu INCAR s.r.o. správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie vo veci nákupu tovaru na základe preverovania dodávateľských faktúr od dodávateľa KOLIBA a.s.. Správca dane dodanie tovaru tradičného masla 125 g - CLEVER preveroval u odberateľa žalobcu Pannon Food Slovakia s.r.o., a to zaslaním dožiadania č. 9104403/5/4210592/2014 zo dňa 09.10.2014 na Daňový úrad Trnava. Dodanie uvedeného tovaru správca dane opakovane preveroval aj u dodávateľa KOLIBA, a.s., a to zaslaním dožiadania na Daňový úrad Banská Bystrica. Odpovede z dožiadaní správcu dane vyhodnotil a po opätovnom vyhodnotení zisteného skutkového stavu vo veci dodania tovaru od dodávateľa KOLIBA, a.s. dospel k záveru, že nezistil porušenie § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH a odpočítanie dane v sume 133 551,- Sk uplatnené na základe preverovaných dodávateľských faktúr od dodávateľa KOLIBA, a.s. priznal.

12. Žalovaný nesúhlasil s tvrdeniami žalobcu, nakoľko z predloženého administratívneho spisu a odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal dokazovanie vo veci preverovania dodávok tovaru od dodávateľa D. C. - STENLEY-CO, a to ústne. Preverovaním bola správcu dane vierohodnosť predložených dokladov spochybnená, čím boli spochybnené aj dodávky kávy deklarované preverovanými dodávateľskými faktúrami, ktoré vyhotovil pre žalobcu D. C. - STENLEY-CO, ako dodávateľ. Správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku a zistený skutkový stav vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

13. Správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ D. C. - STENLEY-CO reálne dodal kávu pre žalobcu tak, ako to deklarujú preverované faktúry a žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že káva deklarovaná na preverovaných faktúrach mu bola

reálne dodaná práve odberateľom D. C. - STENLEY-CO. Taktiež bolo zistené, že fyzická osoba D. C. - STENLEY-CO, ako dodávateľ žalobcu, kávu reálne nenadobudla od svojich dodávateľov Ing. K. O. a spoločnosť JUKOL CZ, spol. s r.o., ktorú mala následne dodať žalobcovi. Žalovaný ďalej uviedol, že v žalobou nadobudnutom rozhodnutí ani v rozhodnutí správcu dane nebolo spochybnené dodanie tovaru žalobcom pre jeho odberateľa GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o., ktoré žalobca deklaroval odberateľskými faktúrami vyhotovenými pre odberateľa GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. Žalovaný ako aj správca dane v danom prípade spochybnili žalobcom deklarovaný nákup kávy od D. C. - STENLEY-CO. Žalovaný mal za to, že správca dane neprenášal dôkazné bremeno na žalobcu ako to on tvrdí a taktiež nepožadoval od žalobcu preukazovanie skutočností, ktoré sa netýkali jeho činnosti a o ktorých nemal vedomosť ani doklady k nim tak, ako tvrdí v žalobe. Správca dane požadoval od žalobcu len vierohodnými dôkazmi preukázať skutočnosť, že žalobca kávu reálne nadobudol od dodávateľa D. C. - STENLEY-CO tak, ako je uvedené na preverovanej faktúre. Mal za to, že postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore so zákonom, skutkový stav bol zistený dostatočne, jednotlivé dôkazy žalovaný, ako aj správca dane hodnotili v súlade s ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku a žalobca nebol ukrátený na svojich právach. Poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/99/2012, 3Sžf/100/2012, 3Sžf/101/2012 všetky zo dňa 06.11.2013, rozsudky Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 4S/362/2010, 4S/363/2010 obidva zo dňa 22.02.2013 a sp.zn. 4S/362/2010 zo dňa 22.02.2013, ktorými v rovnakej veci bolo už právoplatne rozhodnuté.

14. Krajský súd po preskúmaní spisového materiálu, administratívneho spisu, ako aj rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Podľa názoru krajského súdu žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Citoval ustanovenie § 140 S.s.p., v zmysle ktorého vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok. Poukázal preto na rozsudky krajského súdu sp.zn. 4S/362/2010, 4S/363/2010 zo dňa 22.02.2013 a najmä na rozsudok č.k. 1S/240/2015-146 zo dňa 14.06.2016 toho istého žalobcu MILÉNIUM spol. s r.o. Bratislava proti žalovanému Finančné riaditeľstvo SR a totožného predmetu konania vychádzajúce z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie prvý štvrtrok 2006, máj, jún 2007, august až september 2007 z ktorej bol vyhotovený protokol č. 1/182/16795/9405/2010/Stre zo dňa 01.02.2010 a jeho Dodatkom č. 1. Keďže v danej veci ide o totožného žalobcu a totožný predmet konania avšak vždy ide len o iné zdaňovacie obdobie, nakoľko na každé zdaňovacie obdobie bol vystavený jeden platobný výmer, krajský súd poukázal na odôvodnenie rozsudku č.k. 1S/240/2015-146 zo dňa 14.07.2006 a s týmto odôvodnením sa plne stotožnil.

15. V prejednávanej veci mal krajský súd za preukázané, že žalovaný aj správny orgán prvého stupňa pri vydávaní rozhodnutia nevychádzali len z daňových dokladov zaistených u žalobcu, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli aj reálne uskutočnené. Krajský súd konštatoval, že prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. To znamená, že zákonné podmienky po splnení, ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane nespočíva len vo formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, teda musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotne preverovaný subjekt - žalobca nespĺnil.

16. Krajský súd dal do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v ktorej tento už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že

zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozhodovaciu činnosť NS SR napr. sp.zn. 2Sžf/52/2011, 5Sžf/52/2011, 2Sžf/4/2010, 3Sžf/100/2012. Bolo teda povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, aby preukázal dôkaznými prostriedkami, že splnil podmienky na uznanie práva na odpočítanie dane a nadobudol fakturované plnenie od dodávateľa, čo v tomto prípade nepreukázal. Za stavu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, nebolo mu priznané právo na odpočítanie dane v súlade so zákonom. Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je podľa názoru krajského súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu. Konštatoval, že obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležité, toto bolo dostatočne vyhodnotené a súd nezistil žiadne právne pochybenia ani logické nesprávnosti, či inú vadu konania ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Žalobca v žalobe neuviedol žiadne námietky, ktoré by boli schopné ovplyvniť vecnú správnosť preskúmaných rozhodnutí.

17. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. včas kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že si plne uvedomoval, že v rámci daňového konania je zaťažovaný dôkazným bremenom a v súvislosti s tým odo dňa začatia daňovej kontroly a následného daňového konania produkoval a navrhoval vykonanie všetkých jemu dostupných dôkazov, ktoré preukazovali ním tvrdené skutočnosti, predovšetkým skutočnosť, že „neexistujúci tovar“ podľa tvrdenia kontrolnej skupiny jeho dodávateľ - obchodná spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. či fyzická osoba D. C. - STENLEY-CO riadne fyzicky dodali odberateľom sťažovateľa, t.j. cukor od obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. a kávu od fyzickej osoby D. C. - STENLEY-CO obchodnej spoločnosti GLOBAL-SRVIS, s.r.o..

19. Sťažovateľ uviedol, že dňa 3.5.2007 uzatvoril kúpno-predajnú zmluvu s obchodnou spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o., ktorá sa ako dodávateľ v zmysle čl. II zmluvy zaviazala dodávať objednaný tovar - kryštálový cukor s prepravou na miesto určené kupujúcim a odovzdať ho kupujúcemu alebo jeho zákazníkovi v jeho skladových priestoroch. Dokladom o splnení dodávky bolo potvrdenie o prevzatí tovaru na dodacom liste, resp. inom prepravnom doklade. Pred uzatvorením zmluvy zástupca spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. umožnil sťažovateľovi, aby sa osobne presvedčil, že spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. má v sklade dostatok dohodnutého kryštálového cukru na jeho dodávanie odberateľovi sťažovateľa, obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION s.r.o., ktorá dodávala a dodáva kryštálový cukor viacerým veľkým obchodným reťazcom na území Slovenskej republiky a mala záujem na dodávkach predmetnej komodity vo väčších množstvách. Zástupca spoločnosti LUMA Slovakia s.r.o. preukázal na základe požiadavky sťažovateľa v sklade spoločnosti TANGO s.r.o. v Trnave, že spoločnosť LUMA Slovakia s.r.o. u nej uskladňuje kryštálový cukor vo väčších množstvách. Následne sťažovateľ uzatvoril kúpno-predajnú zmluvu so svojim odberateľom - obchodnou spoločnosťou K.K.V.-UNION s.r.o. na dodávky kryštálového cukru a kakaového prášku s obsahom cukru s miestom dodania DDP Lehnice. Na základe uvedených zmluvných vzťahov dodával dodávateľ LUMA Slovakia, s.r.o. sťažovateľovi objednaný tovar priamo do skladu jeho odberateľa K.K.V.-UNION.. Po potvrdení fyzického dodania tovaru dodávateľom zo strany odberateľa, ktoré si sťažovateľ osobnou prítomnosťou v sklade kontroloval, vystavoval sťažovateľ odberateľovi podľa odsúhlaseného množstva dodaného tovaru do skladu odberateľa odberateľovi faktúru. Preto sťažovateľ nemal pochybnosti o tom, že by zdaniteľné obchody trpeli akoukoľvek vadou, resp. fyzicky neboli zo strany jeho dodávateľa vykonávané.

20. Až po skončení daňovej kontroly vo februári 2010 správcom dane sa sťažovateľ dozvedel, že správca dane nepriznáva sťažovateľom uplatnené právo na odpočítanie DPH za obdobie jún 2007 na tom skutkovom základe, že správca dane spochybňuje fyzickú existenciu tovaru, ktorý bol predmetom jeho zdaniteľných obchodov a domnieva sa, že fakturácia medzi zúčastnenými subjektmi bola fiktívna. Správca dane vychádzal pri ustálení svojich záverov v Protokole z vyjadrenia konateľa sťažovateľa do

zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17.2.2009, v zmysle ktorého dohodoval dodávky tovaru - kryštálového cukru s p. N. a p. D., pričom prepravu tovaru zabezpečovali podľa jeho vedomosti na základe objednávok spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. fyzická osoba B. C. z Y. a spoločnosť HAKY TRANS s.r.o. z Malaciek. Správca dane vychádzal aj z výpovedi osôb vystupujúcich v kontrolovanom zdaňovacom období za obchodnú spoločnosť LUMA Slovakia s.r.o.. Konateľ a spoločník spoločnosti od 16.03.2007 C. G. napr. v odpovedi na výzvu na písomnú svedeckú výpoveď zo dňa 22.05.2009 uviedol, že obchodná spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. v roku 2007 obchodovala so sťažovateľom v mesiacoch marec, apríl, máj, jún 2007. Zhodne s vyjadrením konateľa sťažovateľa uviedol, že celkovú realizáciu obchodu organizoval a zabezpečoval p. D., ktorý sprostredkoval dopravu s dopravcom. Ďalej uviedol, že miesto nakládky a vykládky nepoznal, ale spoločnosť mala v Trnave prenajaté sklady od spoločnosti TANGO, s.r.o.. Obchodná spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. poskytla sťažovateľovi na základe jeho dopytu aj kópiu zmluvy o skladovaní a dokonca mu prenajaté skladové priestory fyzicky ukázala. Preto sťažovateľ nemal dôvod pochybovať o existencii tovaru na strane obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., keď mu navyše jeho prevzatie na svoj sklad potvrdzovala obchodná spoločnosť K.K.V.-UNION, s.r.o., ktorej tovar sťažovateľ na sklad v Lehniciach dodával s prepravou. Nemal však vedomosť o skutočnosti, že prepravu tovaru nevykonávala spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. z prenajatého skladu v Trnave, ale tovar prepravovala od neznámych dodávateľov, zjavne so sídlom aj mimo územia Slovenskej republiky. Výkon prepravy tovaru - cukru pre obchodnú spoločnosť LUMA Slovakia s.r.o. v mesiacoch máj až júl 2007 preukázala obchodná spoločnosť HAKY TRANS s.r.o. aj medzinárodnými prepravnými listami - CMR a záznamami o prevádzke vozidiel nákladnej dopravy tak, ako to správca dane uviedol v protokole.

21. Uvedené skutočnosti skúmali aj orgány činné v trestnom konaní, pričom Okresný súd Bratislava II. v konaní č.k. 2T/85/2013 uznal C. G. a spol. (I. D., C. G. a P. N.) vinných zo spáchania pokračovacieho zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 20 a § 276 ods. 1 Trestného zákona. Zločin spáchal tím, že v období od apríla do septembra 2007, t.j. za zdaňovacie obdobie II. a III. štvrtrok 2007 zabezpečovali v mene spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. nákup cukru od doposiaľ neznámych dodávateľov, ktorý v mene spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. ďalej predávali, pričom dodávateľské faktúry od skutočných dodávateľov cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. nedodali štatutárnym zástupcom spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., ktorými boli od vzniku spoločnosti dňa 16.03.2007 C. G. a P. N. ... zabezpečili do účtovníctva spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. fiktívne faktúry za nákup cukru od spoločnosti CHEESE & WINE ... a od podnikateľského subjektu E. C. ..., ktoré spoločne s ostatnými účtovnými dokladmi odovzdal účtovníčke Ing. O. N. ... na základe týchto faktúr spracovala pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2007, na základe ktorých si štatutárni zástupcovia spoločnosti ... uplatnili nárok na odpočet DPH ... čím takto spoločným konaním skrátili daň z pridanej hodnoty ... ku škode na štátnom rozpočte. Krajský súd však v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol, z ktorých zistení orgánov činných v trestnom konaní vychádzal, svoje závery v odôvodnení rozsudku a podklady, na základe ktorých k nim dospel neuviedol, iba prevzal úsudok správca dane a žalovaného, ktorý si urobili v rozpore s § 22 ods. 2 daňového poriadku už pri začatí kontroly o tom, že sťažovateľ spáchal trestný čin, ktoré skutočnosti však ani orgány činné v trestnom konaní nepotvrdili. Uviedol aj to, že sťažovateľ ani iný daňový subjekt si nemôže vynútiť vykonanie akéhokoľvek navrhovaného dôkazu, ktorým potrebuje preukázať akékoľvek skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane. Krajský súd a správne orgány by sa preto mali oboznámiť so závermi dokazovania, vykonaného orgánmi činnými v trestnom konaní.

22. Sťažovateľ taktiež popísal odlišnosti skutkových okolností v prejednávanej veci v porovnaní s rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré poukázal v odôvodnení rozsudku krajský súd. Namietal, že rozsudok krajského súdu považuje za porušenie jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR na presvedčivé a dostatočné odôvodnenie skutočností, na ktorých je toto rozhodnutie založené. Poukázal i na to, že krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie s poukazom na § 140 S.s.p., keď odkázal na svoje skôr vydané rozhodnutia, avšak vzhľadom na to, že nešlo o veci s totožným predmetom konania a medzi totožnými účastníkmi, toto ustanovenie nebolo možné použiť.

23. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi vyslovenými v rozsudku

krajského súdu, zotrval na dôvodoch svojho rozhodnutia a preto žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a napadnutý rozsudok správneho súdu je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

25. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.05.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v podstate zopakoval žalobné body, keď namietal nedostatočne zistený, vyhodnotený a odôvodnený skutkový stav zo strany správcu dane, žalovaného i správneho súdu. Okrem toho namietal porušenie práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 Ústavy SR, ktorého sa mal dopustiť krajský súd nepresvedčivým a nedostatočným odôvodnením skutočností, na ktorých je rozsudok založený, pričom tvrdil, že krajský súd v žiadnom z bodov odôvodnenia rozsudku neuvádza akékoľvek skutočnosti, ktorými by odpovedal na argumenty uvedené v žalobe.

27. Napriek tomu, že sťažovateľ uvedený sťažnostný bod týkajúci sa nedostatkov odôvodnenia rozsudku po právnej stránke kvalifikoval podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., tvrdiac, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci vzhľadom na nedostatočne zistený, vyhodnotený a odôvodnený skutkový stav veci správcom dane, odvolacím orgánom i správnym súdom, je z obsahu kasačnej sťažnosti zjavné, že sťažovateľ namietal porušenie práva na spravodlivý proces nesprávnym procesným postupom krajského súdu, ktorý mu nedal odpoveď na jeho argumentáciu uvedenú v žalobných bodoch, čím mu znemožnil uskutočniť jeho procesné práva. Sťažovateľ teda dôvodí skutočnosťami, ktoré Správny súdny poriadok upravuje ako legálny dôvod kasačnej sťažnosti v § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.. Keďže namietané nedostatky odôvodnenia rozsudku správneho súdu nevyplývajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, ale týkajú sa nesprávneho procesného postupu súdu a sú spôsobilé porušiť právo sťažovateľa na spravodlivý proces, kasačný súd na nesprávnosť v právnej kvalifikácii predmetného sťažnostného bodu neprihliadal a argumentáciu sťažovateľa posúdil podľa jej obsahu.

28. Súčasťou práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj len „Dohovor“) je bezpochyby aj právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva tiež zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, ako aj z čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia sa pre prejednávajúcu vec nachádza v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p..

29. Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane judikoval, že účastník konania má právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky skutkovo a právne relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje pre záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom všeobecných súdov nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016). Touto prizmou kasačný súd hľadel na obsah rozsudku krajského súdu.

30. Kasačný súd sa však musel stotožniť so sťažovateľovou argumentáciou, že nedostal zo strany

krajského súdu odpovede na relevantné námietky zo žaloby, najmä neuviedol, z akých dôvodov:

- neobstojí tvrdenie sťažovateľa v žalobe, že kryštálový cukor nakúpený od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o. fyzicky existoval a bol riadne dodaný obchodnej spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. na jej sklad, čo uvedená spoločnosť potvrdila sťažovateľovi, pričom odpočítanie dane z tovaru dodaného sťažovateľom spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. daňové orgány nespochybnili;
- nebolo potrebné vykonať navrhovaný výsluch účtovníčky spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. Ing. O. N., ako aj fyzické preverenie existencie dodaného tovaru u odberateľa K.K.V.-UNION;
- či a akú relevanciu majú závery orgánov činných v trestnom konaní, z ktorých podľa sťažovateľa vyplynulo, že obchodná spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. tovar fyzicky mala, nevedela však preukázať jeho pôvod, resp. tovar nadobudla od iných subjektov ako deklarovala na faktúrach zaradených do svojho účtovníctva, pričom sťažovateľ tvrdil, že o týchto skutočnostiach nemal akúkoľvek vedomosť a nemá ani právne prostriedky na to, aby od svojich dodávateľov vyžadoval preukazovanie pôvodu predávaného tovaru;
- nepovažoval za relevantné svedectvo D. C., ktorý mal výslovne potvrdiť, že kávu zúčtovanú faktúrou č. 122007 sťažovateľovi dodal a prepravil ju sám na miesto určené sťažovateľom, faktúru vystavil a opečiatkoval a uviedol, že za dodanú kávu mu sťažovateľ riadne zaplatil bezhotovostnou platbou cez faktoringovú spoločnosť VÚB Factoring Bratislava;
- sťažovateľ nepreukázal použitie prijatého tovaru na účely svojho podnikania, keď ho podľa predložených dokladov dodal spoločnosti GLOBAL - SERVIS, s.r.o., ktorá mu potvrdila dodací list po prevzatí tovaru.

31. Krajský súd len všeobecne konštatoval, že prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. To znamená, že zákonné podmienky po splnení, ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane nespočíva len vo formálnej deklarácii predložených dokladov z predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, teda musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotne preverovaný subjekt - sťažovateľ nespĺnil. Mal za to, že vykonané dokazovanie bolo náležité, toto bolo dostatočne vyhodnotené a nezistil žiadne právne pochybenia ani logické nesprávnosti, či inú vadu konania, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Sťažovateľ v žalobe neuviedol žiadne námietky, ktoré by boli schopné ovplyvniť vecnú správnosť preskúmaných rozhodnutí.

32. S ohľadom na obsah odôvodnenia rozsudku popísaný v predchádzajúcom bode musí kasačný súd konštatovať, že ide o odôvodnenie takmer univerzálne, pretože ho možno použiť prakticky v každom rozsudku o zamietnutí žaloby proti rozhodnutiu o nepriznaní odpočítania dane pre neunesenie dôkazného bremena zo strany daňového subjektu. Takéto odôvodnenie však v kasačnom konaní nemôže obstať, pretože v ňom krajský súd nedal sťažovateľovi konkrétnu odpoveď prakticky na žiadnu zo žalobných námietok. Medzi tvrdeniami sťažovateľa v žalobných bodoch a všeobecnými závermi krajského súdu nie je bezprostredná logická väzba, absentujú právne úvahy súdu nadväzujúce na sťažovateľovu žalobnú argumentáciu. Krajský súd svojím postupom porušil právo sťažovateľa na súdnu ochranu v takej miere, ktorá bezpochyby mala za následok porušenie jeho práva na spravodlivý proces.

33. Kasačný súd poukazuje na § 139 ods. 2 S.s.p., podľa ktorého správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé, pričom odôvodnenie súdneho rozhodnutia má okrem konštatlačnej časti obsahovať aj posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkázanie na ustálenú rozhodovaciu prax. Túto kvalitu napadnutý rozsudok nedosahuje.

34. Kasačný súd tiež považuje za potrebné poukázať aj na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu. Nie je preto možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej a jedinej inštancie. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca, preto musí byť predmetom posúdenia krajským súdom. Vzhľadom na to, že kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní, dospel kasačný súd na základe vyššie uvedeného k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je potrebné v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol

v rozpore so zásadou zákazu denegatio iustitiae - išlo by o odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

35. Vzhľadom na to, že krajský súd pri formulácii svojho záveru o nedôvodnosti žaloby využil inštitút tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku v zmysle § 140 S.s.p., keď iba poukázal na svoje skôr vydané rozhodnutia (sp.zn. 4S/362/2010, 4S/363/2010 zo dňa 22.02.2013 a najmä na rozsudok č.k. 1S/240/2015-146 zo dňa 14.06.2016), kasačný súd považoval za potrebné vyhodnotiť tento postup i vo vzťahu k vyššie popísanej požiadavke na zrozumiteľnosť a presvedčivosť súdneho rozhodnutia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p.. Ustanovenie § 140 S.s.p. je špeciálnym ustanovením vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 S.s.p.. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať stále tie isté dôvody rozhodnutia. Možnosť, že písomné vyhotovenie rozsudku bude obsahovať odôvodnenie, ktoré nebude mať štruktúru a obsahové náležitosti vyžadované v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p., prichádza do úvahy za splnenia týchto zákonných podmienok, ak

- a) ide o tohto istého žalobcu
- b) ide o totožný predmet konania a
- c) vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

36. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia, inak musí obsahovať všetky ostatné náležitosti, teda záhlavie, poučenie, deň a miesto vyhlásenia a podpis sudcu resp. sudcov. V skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre prípadné posudzovanie totožnosti vecí pri skúmaní prekážky rozhodnutej veci (§ 145 ods. 5 S.s.p.). Správny súd tak môže v skrátenom odôvodnení rozsudku stručne zopakovať dôvody prevzatého odôvodnenia rozsudku, ak to považuje za potrebné, najmä na zdôraznenie niektorých podstatných okolností predmetu konania.

37. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené, musel konštatovať, že krajský súd síce aplikoval ustanovenie § 140 S.s.p., avšak bez toho, aby popísal aspoň podstatné okolnosti, z ktorých vyvodzoval záver o totožnosti predmetu konania. Taktiež je potrebné uviesť, že v konaniach vedených pred krajským súdom pod sp.zn. 4S/362/2010 a sp.zn. 4S/363/2010 sťažovateľ 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. Podľa názoru kasačného súdu takýmto odôvodnením rozhodnutia krajského súdu preto došlo k porušeniu základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd.

38. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími kasačnými dôvodmi a argumentmi sťažovateľa, nakoľko vyššie uvedené závery postačujú na vyvodenie záveru o potrebe zrušenia napadnutého rozsudku a sú prakticky nezlučiteľné s jeho podrobnejším vecným preskúmaním.

39. V ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu dostatočne podrobne a jasne odôvodniť svoje nové rozhodnutie, pričom musí reagovať na konkrétne žalobné námietky sťažovateľa. Pritom však naďalej treba prihliadať na prevažujúco prieskumný charakter správneho súdnictva.

40. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

41. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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