

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/56/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015201695
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201695.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci sťažovateľa (v konaní žalobcu): MILÉNIUM, spol. s.r.o., Karpatské nám. 11, 831 06 Bratislava, IČO: 35 812 851, právne zastúpený: JUDr. Daniela Simanová, advokátka, Palkovičova 15, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22. júla 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/239/2015-157 zo dňa 14. júla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/239/2015-157 zo dňa 14. júla 2016 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy a krajským súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) postupom podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22. júla 2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 SSP tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 1203472/2015 zo dňa 22. júla 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. 268647/2015/9104403 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 2 407,89 Eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007.

3. V preskúmvanej veci 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. 602/232/36425/2010/Gav zo dňa 19.03.2010, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 311312,- Sk (10.333,66 Eur) za zdaňovacie obdobie november 2007.

4. Na odvolanie žalobcu bolo toto rozhodnutie zrušené odvolacím orgánom a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Dňa 03.04.2014 vydal Daňový úrad Bratislava (odo dňa 01.01.2012 ďalej len „správca dane“) nové rozhodnutie o vyrubení dane, ktoré bolo taktiež na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 29.07.2014 a vec bola vrátená na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného, vyhodnoteného a odôvodneného skutkového stavu.

5. 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. 268647/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH v sume 2 407,89 Eura za zdaňovacie obdobie november 2007.

6. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 270771 zo dňa 07.11.2007 od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o., Košická 52, Bratislava za nákup kryštálového cukru, keď na základe rozsiahleho dokazovania dospel k záveru, že neboli preukázané dodávky a samotná existencia kryštálového cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia s.r.o., ktorá mala následne deklarovaný tovar dodať v posudzovanom zdaňovacom období žalobcovi, pričom zo strany dodávateľa ide o fiktívnu fakturáciu. Uplatnením odpočítania dane na základe dodávateľských faktúr uvedeného dodávateľa žalobca podľa názoru správcu dane porušil § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

7. Žalobca sa žalobou doručenou krajskému súdu dňa 12.10.2015 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22. júla 2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 268647/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 v nadväznosti na ustanovenie § 165b zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2007 rozdiel dane v sume 2 407,89 Eura na dani z pridanej hodnoty.

8. Žalobca vo svojej žalobe uviedol, že správca dane mu neuznal daň odpočítanú z dodávateľskej faktúry č. 270771 zo dňa 07.11.2007 od dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o., Košická 52, Bratislava za nákup kryštálového cukru s odôvodnením, že dodávky a samotná existencia kryštálového cukru pre daňový subjekt LUMA Slovakia s.r.o. a následne pre odberateľa MILÉNIUM spol. s.r.o. v zdaňovacom období november 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., títo prepravu 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.

9. 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. F. B., 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.

10. 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. 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 spisania predmetného Dodatku č. 1 protokolu, t. j. deň 25.02.2010. Vzhľadom na to, že v priebehu výkonu daňovej kontroly až do spisania 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 nákupe 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. 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

13. Krajský súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalovaný aj správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov zaistených žalobcovi, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k preverovaniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované

plnenia boli aj reálne uskutočnené. Podľa názoru krajského súdu z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplývalo, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchodné transakcie, ktoré deklaroval za zdaňovacie obdobie november 2007 na základe faktúr zadovážených daňovou kontrolou sa uskutočnilo spôsobom deklarovaným žalobcom, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom v zmysle vyššie citované ust. § 29 ods. 8 Daňového poriadku žalobcu.

14. Na podporu vyššie uvedeného krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR napr. sp. zn. 6Sžf/73/2013, 2Sžf/4/2009, 6Sžf/83/2014, 3Sžf/100/2012 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 z odôvodnenia ktorého vyplýva: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok“.

15. Podľa krajského súdu bol žalobca povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody tak, ako ich deklaroval v podanom daňovom priznaní za kontrolované daňové obdobie november 2007 (pozn. kasačného súdu - v odôvodnení krajského súdu uvedené august 2007) sa reálne uskutočnili, čo v uvedenom prípade podľa názoru krajského súdu nebolo žalobcom v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané.

16. V prejednávanej veci krajský súd zhodne so závermi žalovaného správneho orgánu dospel k záveru, že nebolo preukázané, že spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. ako dodávateľ reálne dodala tovar - cukor pre žalobcu tak, ako to deklarujú preverované faktúry a žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že cukor deklarovaný na preverovaných faktúrach bol reálne dodaný práve spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. Dodávky a samotná existencia cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o., ktorá následne mala dodať predmetný cukor žalobcovi neboli preukázané, a preto obchodné transakcie deklarované dodania tovarov správca dane podľa názoru krajského súdu správne posúdil ako neuskutočnené a faktúry vyhotovené účelovo. Krajský súd mal za to, že žalovaný správny orgán vykonal vo veci dostatočné dokazovanie listinnými dôkazmi, ako aj výpoveďami svedkov, z ktorých nesporne vyplynulo, že reálne dodávky a samotná existencia cukru pre spoločnosť LUMA Slovakia, s.r.o. a následne pre žalobcu ako údajného odberateľa v predmetnom zdaňovacom období - november 2007 neboli preukázané.

17. Krajský súd konštatoval, že prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty 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 nespočívajú len vo formálnej deklarácii v predložení 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 samotný preverovaný daňový subjekt (žalobca) nespĺnil.

18. Krajský súd dal do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu SR, v ktorej už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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 Najvyššieho súdu SR napr. 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.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu

19. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že si v rámci daňového konania plne uvedomoval, že je zaťažený dôkazným bremenom. V súvislosti s tým odo dňa začatia daňovej kontroly a následného daňového konania uviedol, že produkoval a navrhoval vykonanie všetkých jemu dostupných dôkazov, ktoré preukazovali žalobcom tvrdené skutočnosti. Skutočnosť, že podľa tvrdenia kontrolnej skupiny „neexistujúci tovar“ žalobcov dodávateľ LUMA Slovakia, s.r.o. riadne fyzicky dodal odberateľovi žalobcu, obchodnej spoločnosti K.K.V. - UNION, s.r.o. vzhľadom na skutočnosť, že u dodávateľa - obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. objednal tovar s prepravou do skladu jeho odberateľa - obchodnej spoločnosti K.K.V. UNION, s.r.o. Fyzické dodanie tovaru vyúčtovaného žalobcovi obchodnou spoločnosťou LUMA Slovakia, s.r.o. predmetnou faktúrou č. 7153 zo dňa 07.11.2007 preukázal žalobca založením „Salda dodávateľov - odberateľov“ za obdobie od 01.01.2007 do 31.12.2007“ zo dňa 15.02.2010, ktoré žalobcovi na preukázanie fyzického dodania tovaru správcov dane poskytol odberateľ, obchodná spoločnosť K.K.V. - UNION, s.r.o. a jej konateľka Ing. V. G. potvrdila na základe výzvy správcu dane č. I/182/16795-51416/2009/Str, Pav zo dňa 11.05.2009. Uvedené skutočnosti ako uviedol žalobca, uvádzal správca dane aj na str. 4 dodatku č. 1 k Protokolu. Žalobca v tejto súvislosti upozornil na skutočnosť, že správca dane sa ani v Protokole v znení jeho dodatku ani v jednom z vydaných rozhodnutí nevyjadril výslovne k predmetnej faktúre ani k prevereniu dodania tovaru na základe uvedenej faktúry obchodnej spoločnosti K.K.V. - UNION, s.r.o. k jeho faktúre č. 270771 zo dňa 07.11.2007, ktorú na základe dodacieho listu č. 0507110142, prevzatého na sklad a zaúčtovaného v saldo konte. Všetky vyjadrenia správcu dane, uvedené ako v Protokole v znení jeho dodatku č. 1 tak aj v jeho rozhodnutiach sú iba vo všeobecnej rovine ako spochybňované dodania tovarov žalobcu za všetky kontrolované zdaňovacie obdobia roka 2007.

20. Žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti popísal priebeh daňovej kontroly až po rozhodnutie krajského súdu, voči ktorému podal predmetnú kasačnú sťažnosť. Podľa sťažovateľa došlo zo strany súdu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci vzhľadom na nedostatočne zistený skutkový, vyhodnotený a odôvodnený skutkový stav veci správcom dane a aj odvolacím orgánom. Krajskému súdu vytkol rozhodnutia, na ktoré poukázal správny súd, aby podporil svoje tvrdenia a ďalej dôvodil, že v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/73/2013 - použitie citovaného rozsudku krajským súdom nie je podľa sťažovateľa adekvátne zisteniam v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného napadnutého žalobou v konaní 1S/239/2015-157, ktorého účastníkom je žalobca. V prípade rozsudku napadnutého touto kasačnou sťažnosťou štatutárni zástupcovia ako dodávateľa, tak aj odberateľa jednoznačne a výslovne vo svojich vyjadreniach potvrdili dodávky tovarov, pri ktorých si žalobca v zdaňovacom období november 2007 uplatnil odpočítanie dane a tiež predložil správcovi dane i orgánom činným v trestnom konaní príslušné účtovné doklady (vyjadrenia uvedené v Protokole a v záveroch OČ v TK, ktoré si však správca dane nevyžiadala), rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 - sťažovateľ v konaní 1S/239/2015 nevidí absolútnu súvislosť ani podobnosť s daňovým konaním podľa tohto rozhodnutia citovaného krajským súdom v rozsudku v bode 72, pri ktorej by bolo možné použiť odkaz na súdom uvádzané rozhodnutie. Žalobca v zdaňovacom období preukázal použitie dodaného tovaru v celom rozsahu na svoje zdaniteľné plnenie, ktoré riadne zaúčtoval a daň z pridanej hodnoty za uvedené obdobie vysporiadal so štátnym rozpočtom. Fyzické prevzatie tovaru výslovne potvrdila konateľka jeho odberateľa, Ing. V. G. a preukazuje aj saldo odberateľov-dodávateľov obchodnej spoločnosti K.K.V. - UNION, s.r.o. zo dňa 15.02.2010, rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/83/2014 k tomuto sťažovateľ uviedol, že ide o obdobný prípad ako pri rozhodnutí sp. zn. 6Sžf/73/2013.

21. Sťažovateľ mal za to, že závery orgánov činných v trestnom konaní sú v diametrálnom rozpore so závermi, ktoré si v trestnom konaní vytvoril ako o predbežnej otázke už v rámci výkonu daňovej

kontroly správca dane. Sťažovateľ nemal absolútne vedomosť o páchaní tejto trestnej činnosti v obchodnej spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o., a preto v tejto súvislosti v trestnom konaní bol vypočúvaný iba ako svedok a nebolo voči nemu vznesené žiadne obvinenie v súvislosti s páchanou trestnou činnosťou u jeho dodávateľa, LUMA Slovakia, s.r.o. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že k rovnakému záveru dospeli orgány činné v trestnom konaní aj v konaní ČVS ORP-915/OEK-B2-2010 vedenom OR PZ v Bratislave, s výsledkami ktorého sa správca dane oboznámil a uvádza ich aj v rozhodnutí č. 9103303/5/1328848/2014 zo dňa 03.04.2014. Sťažovateľ tu poukázal aj na znenie ustanovenia § 69 ods. 10 zákona o DPH v znení platnom v čase uskutočňovania zdaniteľných obchodov kontrolovaných správcom dane, v zmysle ktorého platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí spoločne a nerozdielne za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak vyhotoviteľ faktúry vykázal daň na faktúre úmyselne nezaplatil alebo úmyselne sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ pri uzavretí zmluvy mal o tom vedomosť. Sťažovateľ si nevie predstaviť iný vhodnejší dôkaz, ako sú závery vyšetrovania orgánov činných v trestnom konaní, ktorým by mohol preukázať správcu dane popieranú existenciu a dodanie tovaru - cukru, ktorého existenciu a dodanie v danom reťazci potvrdili svojimi písomnými či ústnymi vyjadreniami pred správcu dane aj jednotliví účastníci obchodného reťazca, ku ktorému sa správca dane i napriek relevantným dôkazom odmietal vo svojich rozhodnutiach vyjadriť. Skutočnosti uvedené v týchto bodoch nevzal pri svojom rozhodovaní do úvahy ani krajský súd v rozsudku, napadnutom touto kasačnou sťažnosťou.

22. Sťažovateľ nemohol preukázať svoje tvrdenia, keď správca dane nevykonal ním navrhnuté dôkazy ani sa k svojmu postupu nevyjadril (rozpor s ustanovením § 3 ods. 2 a 3 Daňového poriadku). Správca dane je povinný brať do úvahy pri uplatňovaní osobitného predpisu skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (rozpor s ustanovením § 3 ods. 6 Daňového poriadku). Správca dane uznal rovnaké predložené doklady a evidencie pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty z dodávok tovaru sťažovateľovi od obchodnej spoločnosti KOLIBA, a.s., s následným dodaním tovaru odberateľovi Pannon Food Slovakia, s.r.o. pri ktorej prepravu zabezpečovala a nepreukázala obchodná spoločnosť KOLIBA, a.s. avšak v prípade dodávateľa LUMA Slovakia, s.r.o. už na doklady založené do spisu v rámci kontroly a následne vo vyrubovacom konaní neprihliadal.

23. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd sa v sťažnosťou napadnutom rozsudku nielenže nevyjadril k námietkam sťažovateľa, ale svoje rozhodnutie odôvodnil na základe rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR v konaniach, v ktorých bolo dodanie tovarov jednoznačne popreté.

24. Sťažovateľ poukázal na znenie bodu 66 Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora C-80/11 v spojení s konaním C-142/11, v zmysle ktorého sa články 167, 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112/ES majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový úrad zamietne právo odpočítať daň z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať, a že splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky sú splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES boli splnené, a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry. K tomu i rozhodnutie ESD C-285/11, v zmysle ktorého odporuje ustanoveniam smernice, aby sa zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe dodania nepovažovalo za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba dane vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane, je súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty spáchaného na vstupe alebo výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

25. Sťažovateľ navrhol aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a súčasne prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava a vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalovanému uložil povinnosť nahradiť sťažovateľovi trovy súdneho konania.

III. Vyjadrenie žalovaného

26. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril, že trvá na svojom rozhodnutí č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015, jeho odôvodnení, trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným vo vyššie uvedenom rozsudku krajského súdu. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcu zaviazal znášaním trov konania.

IV. Právne závery kasačného súdu

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“)], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 SSP dôvodná, a preto rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu.

28. Úlohou kasačného súdu bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1203472/2015 zo dňa 22.07.2015, ktorým žalovaný, rozhodujúc o odvolaní žalobcu voči rozhodnutiu Daňového úradu v Bratislave č. 268647/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 407,89 Eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2007 rozhodol tak, že vyššie uvedené prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

29. Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

30. Podľa odseku 2 citovaného ustanovenia, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

31. Podľa odseku 3 citovaného ustanovenia, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

32. Podľa odseku 9 citovaného ustanovenia, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

33. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

34. Podľa ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

35. Podľa § 139 ods. 2 SSP, v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a

zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

36. 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 Slovenskej republiky, ktorého imanentnou súčasťou je aj právo na konanie spĺňajúce garancie spravodlivosti, pričom toto ustanovenie treba vykladať aj s ohľadom na judikatúru súdov tak, že rozhodnutie musí uviesť presvedčivé a dostatočné dôvody na základe ktorých je založené. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Judikatúra nevyžaduje, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument.

37. Napriek tomu, že sťažovateľ uvedený sťažnostný bod týkajúci sa nedostatkov odôvodnenia rozsudku po právnej stránke kvalifikoval podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP 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 namieta 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. g/ SSP. 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.

38. Súčasťou práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd 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 Slovenskej republiky, 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 SSP.

39. Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane judikuje, 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 svojim vlastným (II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08, III. ÚS 465/2016). Touto prizmou kasačný súd hľadel na obsah rozsudku krajského súdu.

40. Kasačný súd sa stotožnil 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 žalobcovi na dodacích listoch a zaviedla do svojho účtovníctva, pričom

odpočítanie dane z tovaru dodaného žalobcom spoločnosti K.K.V.-UNION, s.r.o. daňové orgány nespochybnili;

- nebolo potrebné vykonať navrhovaný výsluch účtovníčky spoločnosti LUMA Slovakia, s.r.o. Ing. F. B., ako aj fyzické preverenie existencie dodaného tovaru u odberateľa K.K.V.-UNION, s.r.o.;

- či a akú relevanciu majú závery orgánov činných v trestnom konaní, z ktorých podľa žalobcu 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 žalobca tvrdil, že o týchto skutočnostiach nemal akúkoľvek vedomosť a nemá ani právne prostriedky na to, aby od svojich dodávateľov vyžadoval preukazovanie pôvodu predávaného tovaru;

41. Krajský súd len všeobecne konštatuje, že vykonané dokazovanie bolo náležité, bolo dostatočne vyhodnotené, pričom žalobca nepreukázal, že obchodné transakcie, z ktorých si uplatnil v predmetnom zdaňovacom období odpočítanie dane, sa uskutočnili deklarovaným spôsobom, avšak v celom rozsudku neuvádza ani faktúru, ktorej sa nárok na nepriznanie nadmerného odpočtu v kontrolovanom zdaňovacom období týka. Správny súd konštatoval správnosť skutkových zistení a podrobné vyvodenie dôvodov rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov. Nezistil žiadne právne pochybenia ani logické nesprávnosti či inú vadu konania, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia žalovaného. Uviedol, že žalobca neuviedol v žalobe žiadne námietky, ktoré by boli schopné ovplyvniť vecnú správnosť preskúmaných rozhodnutí.

42. 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 obstáť, pretože v ňom súd nedal žalobcovi konkrétnu odpoveď prakticky na žiadnu zo žalobných námietok. Medzi tvrdeniami žalobcu 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.

43. Kasačný súd poukazuje na § 139 ods. 2 SSP, 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.

44. 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 SSP 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.

45. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a kasačnej sťažnosti a následne rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť. Kasačný súd zároveň zdôraznil, že krajský súd je viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

46. Podľa § 467 ods. 3 SSP 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.

47. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

48. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.